**1. Основы организации финансового учета на предприятии**

Бухгалтерский учет возник в XV веке как единая система учета имущества, капитала и прибыли единичного хозяйства. По сути это был финансовый учет, в который с началом фабричной организации производства постепенно встраивались калькуляционный учет и калькуляционные расчеты. Вторая половина XX столетия характеризуется усилением международной специализации и разделения труда, созданием мирового рынка, возникновением предприятий со смешанным капиталом и привлечением иностранных инвестиций и кредитов. В связи с этим первостепенное значение приобретает достоверная и понятная финансовая информация о деятельности концернов и предприятий. Все это обусловливает необходимость гармонизации и международной стандартизации бухгалтерского учета, являющегося основным источником финансовой информации о хозяйствующем субъекте.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В данном определении отражены основные отличия бухгалтерского учета от других видов учета – статистического и оперативного. Эти отличия состоят в том, что предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками хозяйствующего субъекта. Он уже, чем в статистическом учете, помимо хозяйственной деятельности охватывающем другие стороны общественной жизни, но шире, чем в оперативном учете, отражающем только отдельные стороны хозяйственной деятельности организации. Бухгалтерский учет базируется на полной информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации и поэтому должен быть сплошным и непрерывным, что необязательно в статистическом и оперативном видах учета. В бухгалтерском учете все объекты отражаются в стоимостной оценке, что необязательно в других видах учета.

Бухгалтерский учет является звеном, соединяющим хозяйственную деятельность организаций и лиц, принимающих решения. Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

*Основными задачами бухгалтерского учета являются:*

• формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации), а также внешним ее пользователям (инвесторам, кредиторам и др.);

• обеспечение необходимой информацией внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами, сметами;

• предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет изучает хозяйственную деятельность организаций как совокупность хозяйственных процессов, обеспечивающих необходимый финансовый результат. Осуществление этих процессов требует наличия хозяйственных средств (основных и оборотных), источниками формирования (приобретения) которых являются собственные и заемные (привлеченные) средства.

*Сущность предмета бухгалтерского учета раскрывается через учитываемые им объекты, которые можно объединить в две группы:*

• первая группа – объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность организации;

• вторая группа – объекты, составляющие хозяйственную деятельность организации.

К первой группе относятся хозяйственные средства и их источники, ко второй – хозяйственные процессы и их результаты. По составу и функциональной роли (характеру использования) имущество организации подразделяют на внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал). Внеоборотные активы (основной капитал) включают в себя основные средства, оборудование к установке, нематериальные активы, капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения и др.

Основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Средства труда являются орудием воздействия на обрабатываемые в процессе производства предметы труда, сохраняя при этом свою натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере износа.

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного вложения, имеющие стоимостную оценку, но не имеющие вещественной или материальной формы и предназначенные для получения дохода (исключительные права на пользование землей, водой, патенты, организационные расходы, товарные знаки и др.). Как и в случае основных средств, стоимость нематериальных активов переносится на себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) не сразу, а постепенно, частями, по мере начисления амортизации (износа). В состав капитальных вложений включают затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные работы.

К финансовым вложениям относят инвестиции организации в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения на срок более одного года считаются долгосрочными и включаются в состав внеоборотных активов. Финансовые вложения на срок до одного года являются краткосрочными. Внеоборотные активы отражаются в разделе I актива бухгалтерского баланса.

Оборотные активы (оборотный капитал) делятся на два вида:

1) оборотные средства в сфере производства. Включают в себя производственные запасы (сырье и материалы, топливо, животные на выращивании и откорме, запасные части) и производственные затраты (полуфабрикаты собственного производства, незавершенное производство);

2) оборотные средства в сфере обращения. Включают в себя готовую продукцию, предназначенную для реализации, т.е. находящуюся на складе и отгруженную покупателям, денежные средства, находящиеся в кассе и на расчетных счетах организации, краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги, средства в расчетах, в том числе различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации.

Оборотные активы отражаются в разделе II актива бухгалтерского баланса.

По источникам образования и целевому назначению имущество организаций подразделяют на собственное (собственный капитал) и заемное (заемный капитал).

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами. Собственный капитал состоит из уставного, добавочного и резервного капитала, накопленной нераспределенной прибыли, целевых финансирования и поступлений.

Уставный капитал – это первоначальный собственный капитал, сформированный из взносов учредителей (собственников) в виде объектов основных средств, нематериальных активов, оборотных и денежных средств при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Его величина должна быть зафиксирована в уставе организации.

Добавочный капитал создается за счет прироста стоимости имущества по переоценке, эмиссионного дохода по ценным бумагам, безвозмездного получения ценностей и др.

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством и уставом организации путем отчислений от чистой прибыли и является источником покрытия возможных убытков организации.

Нераспределенная прибыль представляет собой прибыль отчетного года за минусом перечисленного в бюджет налога из прибыли и сумм, использованных на цели, предусмотренные по решению учредителей организации.

Целевые финансирование и поступления – это средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от физических и юридических лиц для определенных заранее предстоящих расходов и платежей целевого назначения.

Собственный капитал отражается в разделе III пассива бухгалтерского баланса.

Заемный капитал формируется за счет обязательств организации и включает в себя краткосрочные и долгосрочные кредиты и займы, кредиторскую задолженность. Обязательствами организации являются краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, кредиторская задолженность, займы и обязательства по распределению. Краткосрочные ссуды организация получает на срок до одного года под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и на другие нужды, а долгосрочные ссуды – на срок от одного года на внедрение новой техники, организацию и расширение производства, автоматизацию производства и др.

Под кредиторской понимается задолженность данной организации перед другими организациями (кредиторами). Кредиторов, задолженность перед которыми возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым организация должна по нетоварным операциям, – прочими кредиторами.

Займы – это полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации. Займы, полученные на срок до одного года, называют краткосрочными, а на срок более одного года – долгосрочными.

Обязательства по распределению включают в себя задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются вследствие того, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты. По своему экономическому содержанию обязательства по распределению существенно отличаются от других привлеченных средств, так как образуются путем начисления, а не поступления со стороны.

Долгосрочные обязательства отражаются в разделе IV пассива бухгалтерского баланса, а краткосрочные обязательства в разделе V пассива бухгалтерского баланса. Хозяйственные процессы. Основными хозяйственными процессами промышленной организации являются процессы снабжения, производства и реализации продукции. Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых являются движение

средств, а также смена одной формы средств другой. Например, при реализации готовой продукции средства организации меняют товарную форму на денежную. У организации могут быть и другие хозяйственные операции (по ремонту основных средств, капитальному строительству и др.), однако основную ее деятельность составляют процессы снабжения, производства и реализации продукции, которые взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами бухгалтерского учета.

Реформирование бухгалтерского учета в России потребовало разработки принципиально нового документа, содержащего концептуальные основы построения и развития бухгалтерского учета. В декабре 1997 г. Методический совет по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентский совет Института профессиональных бухгалтеров России одобрили Концепцию бухгалтерского учета в рыночной экономике (далее – Концепция), и которой рассмотрены следующие положения.

1. Общие положения. Концепция определяет основы построения системы бухгалтерского учета в новой экономической среде, формирующейся в нашей стране. Концепция основывается на последних достижениях науки и практики, ориентируется на модель рыночной экономики, использует опыт стран с развитой экономикой, отвечает международным стандартам финансовой отчетности. Являясь основой построения системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, Концепция призвана:

• служить основой для разработки новых и пересмотра действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету, а также для принятия решений по вопросам, не урегулированным нормативными актами;

• помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности;

• обеспечивать специалистов, занятых регулированием бухгалтерского учета, информацией о подходах, используемых при проведении этой работы.

Концепция не заменяет никаких нормативных актов по бухгалтерскому учету. Если какое-либо положение Концепции противоречит положению законодательного или нормативного акта по бухгалтерскому учету, то исполнять надлежит положение законодательного или нормативного акта.

Концепция определяет основы организации и ведения бухгалтерского учета организациями всех отраслей хозяйства, видов деятельности и организационно-правовых форм. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, филиалы и представительства иностранных организаций, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации, могут вести учет лишь в целях налогообложения. Для субъектов малого предпринимательства могут устанавливаться упрощенные формы реализации отдельных положений Концепции, которые, однако, не должны противоречить цели бухгалтерского учета, определенной Концепцией.

2. Цель бухгалтерского учета. В системе бухгалтерского учета организации формируется информация для внешних и внутренних пользователей. Применительно к внешним пользователям цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений.

Заинтересованными пользователями могут быть реальные и потенциальные инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики и подрядчики, органы власти и общественность в целом.

Информация, формирующаяся в бухгалтерском учете, как правило, удовлетворяет потребности, являющиеся общими для всех пользователей. В частности, решения, принимаемые всеми заинтересованными пользователями, требуют оценки способности организации воспроизводить денежные средства и аналогичные им активы, времени и определенности их поступления. В результате проведения такой оценки может быть установлена возможность организации обеспечить причитающиеся и предстоящие выплаты инвесторам, работникам, заимодавцам, поставщикам, подрядчикам, государству. В отношении внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений, планирования, анализа и контроля производственной и финансовой деятельности организации. Информацию для внутренних пользователей, характеризующую финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и изменения в ее финансовом положении, целесообразно использовать при формировании информации для внешних пользователей.

3. Основы организации бухгалтерского учета. Для реализации указанных целей бухгалтерского учета предполагается, что:

• имущество и обязательства организации учитываются обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации (допущение имущественной обособленности организации);

• организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем (допущение непрерывности деятельности организации);

• выбранная организацией учетная политика применяется последовательно – от одного отчетного года к другому, в рамках одной организации, а также группой взаимосвязанных организаций (допущение непрерывности деятельности организации);

• факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

4. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете. Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется ее активами, структурой обязательств и капитала организации, ликвидностью и платежеспособностью организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Содержание, порядок формирования и способы представления информации для внутренних пользователей определяются руководством организации.

5. Требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете. Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полезной пользователям, т.е. быть уместной, надежной и сравнимой. Информация уместна, если ее наличие или отсутствие оказывает или способно оказывать влияние на решения заинтересованных пользователей. На уместность информации влияют ее содержание и существенность. Существенной признается информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения пользователей.

Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок и объективно отражает факты хозяйственной деятельности исходя из их экономического содержания и условий хозяйствования. Информация (кроме отчетов специального назначения) должна быть нейтральной, т.е. не должна влиять на решения и оценки пользователей с целью достижения предопределенных результатов или последствий. При формировании информации в бухгалтерском учете необходима осмотрительность в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. Не допускаются также создание скрытых резервов, намеренное занижение активов или доходов и намеренное завышение обязательств или расходов.

Информация должна быть полной (с учетом ее существенности и сопоставимости затрат на сбор и обработку).

6. Состав информации, формируемой в бухгалтерском учете для внешних пользователей. Элементами информации о финансовом положении организации, отраженной в бухгалтерском балансе, являются данные об имуществе, кредиторской задолженности и капитале.

Имуществом признаются хозяйственные средства, используемые организацией в ее хозяйственной деятельности и способные принести ей экономические выгоды в будущем. Будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Объект имущества считается способным принести в будущем экономические выгоды организации, если он может быть:

• использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;

• обменен на другой объект имущества;

• распределен между собственниками организации;

• использован для погашения кредиторской задолженности.

7. Критерии признания имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов. Признание, т.е. включение в бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках объекта бухгалтерского учета, возможно при условии, что: • на момент составления бухгалтерской отчетности существует вероятность того, что организация получит или потеряет какие-либо экономические выгоды, обусловленные данным объектом;

• объект может быть измерен с достаточной степенью надежности.

Имущество не признают в бухгалтерском балансе, если нет вероятности того, что связанные с ним расходы организации принесут ей экономические выгоды в периоды, следующие за отчетным.

Кредиторскую задолженность признают в бухгалтерском балансе, когда в результате исполнения соответствующего требования существует вероятность оттока хозяйственных средств, способных приносить организации экономические выгоды, и величина этого требования может быть измерена с достаточно высокой степенью надежности.

Доходы признают в отчете о прибылях и убытках, когда возникшее увеличение будущих экономических выгод, связанных с соответствующим имуществом, или уменьшение кредиторской задолженности могут быть измерены с достаточной степенью надежности.

Расходы признают в отчете о прибылях и убытках, если возникшее уменьшение экономических выгод, обусловленное уменьшением имущества, или увеличение кредиторской задолженности могут быть измерены с достаточной степенью надежности и имеется прямая связь между произведенными затратами и поступлениями (соответствие доходов и расходов). Если расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется опосредованно, расходы признают в отчете о прибылях и убытках путем их обоснованного распределения между периодами.

Затраты признают как расход отчетного периода, если они не принесут будущих экономических выгод организации или будущие экономические выгоды не отвечают критерию отражения имущества в бухгалтерском балансе.

Расходами отчетного периода в отчете о прибылях и убытках признают все затраты, удовлетворяющие критерию признания расходов, независимо от того, как они трактуются с точки зрения налогообложения. Расходы признают в отчете о прибылях и убытках, когда возникает обязательство без факта отражения имущества.

8. Оценка имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов. Оценка указанных объектов производится следующими методами:

* по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости), т.е. в сумме денежных средств, уплаченной или начисленной при приобретении или производстве объекта. Данный метод оценки объектов является наиболее распространенным;
* по текущей рыночной стоимости (стоимости реализации), т.е. в сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации;
* по текущей (восстановительной) стоимости (себестоимости), т.е. в сумме денежных средств, которая должна быть уплачена на дату составления отчетности в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Кроме того, при необходимости для оценки объектов может быть использована дисконтированная стоимость (т.е. стоимость, по которой объект может быть продан).

Основы организации и регулирования российской системы бухгалтерского учета следует рассматривать в комплексе с мерами, направленными:

• на постоянное совершенствование правовой системы Российской Федерации и нормативных актов, обеспечивающих функционирование бухгалтерского учета;

• совершенствование бухгалтерской службы как исполнителя функции бухгалтерского учета через систему подготовки кадров бухгалтеров;

• постоянное совершенствование учетной политики организаций.

Основной целью законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете является обеспечение единообразного формирования информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется федеральным органом исполнительной власти, определяемым Правительством РФ. Основными функциями этого органа являются:

• подготовка нормативных актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета;

• организация аттестации и проверки качества работы профессиональных бухгалтеров;

• разработка критериев и порядка аккредитации профессиональных объединений бухгалтеров.

Законодательство о бухгалтерском учете находится в ведении Правительства РФ и состоит из Федерального закона «О бухгалтерском учете», устанавливающего правовые и методологические основы порядка ведения бухгалтерского учета в организациях, а также документов, содержащих правила представления полной и достоверной информации о конкретных объектах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Нормы, содержащиеся в других федеральных законах и затрагивающие вопросы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, должны соответствовать Федеральному закону «О бухгалтерском учете». В случае возникновения противоречий с содержанием

других федеральных законов нормы права, выступающие предметом Федерального закона «О бухгалтерском учете», имеют приоритет.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России осуществляет в основном Минфин России по согласованию с другими заинтересованными министерствами и ведомствами. Минфин России, руководствуясь Федеральным законом «О бухгалтерском учете», утверждает общее положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, положения по отдельным направлениям бухгалтерского учета (ПБУ), а также методические указания и инструкции по вопросам применения ПБУ в бухгалтерском учете отдельных организаций, другим вопросам учета, которые не регламентируются ПБУ.

Минфин России также утверждает и рекомендует к применению План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции, разъясняющие методику учета на счетах, их типовую корреспонденцию и пр. В настоящее время в России сложилась четырехуровневая система регулирования учета и отчетности, на формирование которой огромное влияние оказали экономические преобразования в стране,

необходимость для организаций работать в новых рыночных условиях, а также активное распространение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Первый уровень документов составляют Гражданский кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», указы Президента РФ и постановления Правительства РФ и другие законодательные акты, прямо или косвенно регламентирующие постановку и ведение бухгалтерского учета в организации. В Федеральном законе «О бухгалтерском учете», являющемся фундаментом системы регулирования бухгалтерского учета, закреплена обязанность юридических лиц вести бухгалтерский учет, установлены требования к ведению бухгалтерского учета (обязательность двойной записи хозяйственных операций на основе рабочего плана счетов, осуществления учета на русском языке, в валюте Российской Федерации, формирования учетной политики и обособленного учета текущих затрат и капитальных и финансовых вложений), документированию хозяйственных операций, ведению регистров бухгалтерского учета, оценке имущества и обязательств, порядку осуществления инвентаризации имущества и обязательств. Кроме того, в нем определены основные требования к составлению бухгалтерской отчетности, т.е. определены ее состав, правила оценки статей бухгалтерской отчетности, порядок ее представления, основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности и порядок хранения документов бухгалтерского учета.

Второй уровень документов составляют положения по бухгалтерскому учету и отчетности, разрабатываемые Минфином России согласно государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. ПБУ можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупностей. ПБУ призваны конкретизировать Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

Третий уровень документов составляют документы рекомендательного характера: инструкции, указания, конкретизирующие общие методологические указания, изложенные в законах и ПБУ в соответствии с отраслевой спецификой. Если документы второго уровня обязательны для всех организаций (например, План счетов), то документы третьего уровня регулируют конкретные операции. Нормативные документы третьего уровня разрабатываются различными министерствами и ведомствами.

Четвертый уровень документов составляют приказы, указания, инструкции, выпускаемые самой организацией.

Основными рабочими документами конкретной организации являются:

• учетная политика организации;

• утвержденные руководителем формы первичных учетных документов, если они разработаны в самой организации;

• графики документооборота;

• утвержденные руководителем формы внутренней отчетности, если они разработаны в самой организации.

Учетная политика организации – это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и другие способы и приемы.

**2. Учет денежных средств и расчетов с дебиторами и кредиторами**

Расчеты между организациями, а также между организациями и физическими лицами осуществляют путем безналичных и наличных расчетов.

Согласно действующему законодательству все предприятия, организации и учреждения независимо от организационно-правовой формы обязаны:

• приходовать полученные наличные средства в кассу, хранить свободные денежные средства в учреждениях банков;

• производить платежи по своим обязательствам перед другими организациями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами – в пределах установленной Банком России суммы.

Для осуществления наличных расчетов организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу. Хранить в кассе наличные деньги следует в пределах установленного банком лимита. В соответствии с законодательством выдача наличных денег на нужды организации может быть произведена только из кассы организации. В случае ее временного отсутствия необходимо получить у банка разрешение на получение наличных денег непосредственно из кассы банка.

Руководители организаций обязаны оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег) и обеспечить сохранность денег в ее помещении, а также при доставке их из учреждения банка и при сдаче в банк. Чтобы обеспечить сохранность денежных средств, организация может застраховать свое имущество (в том числе денежные средства и ценные бумаги).

При проведении расчетов наличными денежными средствами все организации обязаны выполнять требования в соответствии с порядком ведения кассовых операций. Ответственность за соблюдение этого порядка возлагается на руководителя, главного бухгалтера и кассира организации. С кассиром или лицом, его заменяющим, должен быть заключен договор о полной материальной ответственности. Такие же договоры заключают с работниками, получающими под отчет денежные суммы (раздатчики заработной платы в подразделениях организации, лица, получающие деньги на хозяйственные расходы, и др.). Кассовые операции оформляют по типовым межведомственным; формам первичной учетной документации.

Постановлением Госкомстата России утверждены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

• приходный кассовый ордер (форма №КО-1);

• журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма №КО-3);

• кассовая книга (форма №КО-4);

• книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма №КО-5).

Все приходные и расходные кассовые ордера должны быть зарегистрированы в журнале регистрации. Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируют целевое назначение полученных и израсходованных организацией наличных денежных средств, присваивают номера кассовым документам, проверяют полноту произведенных кассиром операций, основание получения (выдачи) денежных средств, получатель (кому выдано). Ведение кассовой книги входит в обязанности кассира. В ней учитывают все поступления и выдачи наличных денег организации. Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета второй отрывной лист с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, на пишущей машинке или компьютере. Исправления в них не допускаются. Прием и выдачу денег по кассовым ордерам производят в день их составления. Лицам, сдающим или получающим деньги, кассовые ордера не выдают. Оформление операций по приходу наличных денег в кассу. Лицо, вносящее наличные, представляет сопроводительные документы, а также доверенность (если наличные вносятся от имени юридического лица) для совершения данной операции в бухгалтерию организации (главному бухгалтеру малого предприятия). Главный бухгалтер (бухгалтер) составляет приходный кассовый ордер и квитанцию к нему, подписывает оба документа, ставит на квитанции печать организации, регистрирует ордер в журнале регистрации.

Главный бухгалтер передает приходный кассовый ордер и сопроводительные документы кассиру. Кассир приходует наличные, регистрирует операцию в кассовой книге, гасит приложенные к ордеру документы штампом или подписью «получена».

В кассу деньги поступают по чеку с расчетного счета банка, а также в результате наличных платежей за товарно-материальные ценности и услуги, при возврате выданных сумм и др.

Оформление операций по расходу наличных денег из кассы. Руководитель организации вместе с главным бухгалтером определяют содержание хозяйственной операции и необходимость ее проведения с использованием наличных денежных средств из кассы. Принятое решение оформляют посредством договора, распоряжения, приказа, разрешительной надписи руководителя.

Главный бухгалтер (бухгалтер) составляет и проверяет расходный кассовый ордер, который подписывают руководитель и главный бухгалтер, и регистрирует его в журнале регистрации. Если на прилагаемых к расходному ордеру документах есть разрешительная подпись руководителя, его подпись на ордере не обязательна. Стороннему физическому лицу кассир выдает деньги по предъявлении документа, удостоверяющего личность получающего деньги (паспорт). Затем кассир регистрирует совершенную операцию в кассовой книге.

Появление наличной иностранной валюты в кассе организации может быть связано с направлением сотрудника в загранкомандировку. Банк выдает организации сумму наличной валюты или дорожные чеки на имя командируемого лица. Учет по операциям в иностранной валюте должен вестись в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Банка России на дату совершения операции. Порядок пересчета иностранной валюты в рубли установлен ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Датой совершения кассовых операций с иностранной валютой считается дата оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации. В учетных регистрах записи по счетам имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производятся одновременно в рублях и в валюте.

Сумму в приходных и расходных кассовых ордерах указывают в валюте платежа. Курсовую разницу отражают в кассовой книге записью кассира на основании бухгалтерской справки. Заработная плата, пособия, пенсии, стипендии выдают из кассы по платежной ведомости, подписанной руководителем организации и главным бухгалтером, с указанием суммы прописью. По истечении срока выдачи денег по ведомости (трех дней) против фамилий лиц, не получивших деньги, кассир ставит штамп «депонировано» и составляет реестр депонированных сумм. Депонированные суммы сдают в банк, а на сданные суммы составляют один общий расходный кассовый ордер.

Кассовую книгу кассир заполняет каждый день, на каждом листе указывает остаток наличности на начало дня, обороты по оприходованию и списанию денежных средств и выведенный остаток на конец дня.

Выдача денег, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком и зачисляются в доход организации.

Контроль за правильным ведением кассовой книги осуществляет главный бухгалтер. Бухгалтер обрабатывает отчет кассира, т.е. проверяет соответствие записей в отчете приложенным к нему документам по количеству документов по приходу и расходу и суммам, указанным в каждом документе. Он также проверяет правильность бухгалтерских проводок в кассовой книге. После проверки бухгалтер расписывается в кассовой книге. Данные отчета переносят в регистры бухгалтерского учета. При журнально-ордерной форме учета для отражения кассовых операций применяются журнал-ордер №1 и ведомость №1. Ведомость №1 (ведется по дебету счета 50 «Касса») предназначена для подсчета и обобщения данных о дебетовом обороте счета 50 и выполнения контрольной функции (сверяется с журналами-ордерами №2, 2а, 7). Кроме того, в ведомости №1 собирают за месяц обороты по реализации за наличный расчет товарно-материальных ценностей, продукции. Кассовый лимит. В соответствии с установленными правилами организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации организация может иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимита их остатка, установленного учреждением

банка исходя из объемов налично-денежного оборота организации, с учетом особенностей режима ее деятельности, порядка и сроков сдачи наличных денег в банк, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей. Сверх лимита наличные деньги в кассе могут храниться только во время выплаты заработной платы, не дольше трех рабочих дней (в районах Крайнего Севера – не дольше пяти дней), включая день получения денег в кассе.

Организации, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками могут расходовать ее на оплату труда и выплаты социального характера, на закупку сельскохозяйственной продукции, а также на командировочные расходы, покупку канцелярских принадлежностей и хозяйственного инвентаря, оплату срочных ремонтных работ и горюче-смазочных материалов. При этом организации не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленного лимита для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда. В течение года лимит остатка кассы может быть пересмотрен по обоснованной просьбе организации, например в случае изменения объемов кассовых оборотов, условий сдачи выручки. Контроль за соблюдением правил работы с наличными денежными средствами. Обязанность по проведению проверок соблюдения организациями порядка работы с денежной наличностью возложена на банки, где у данной организации открыты счета.

*В ходе проверок рассматриваются:*

• полнота оприходования денежной наличности, полученной в учреждении банка;

• полнота и своевременность сдачи денег в кассу банка;

• соблюдение установленных предельных сумм расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;

• соблюдение лимита остатка наличных денег в кассе;

• ведение кассовой книги и кассовых документов.

В случае установления фактов нарушения порядка работы с денежной наличностью банк составляет справку о нарушениях, копию которой направляет в налоговые органы по месту учета налогоплательщика. Фактическое наличие денег в кассе организации представители учреждения банка не проверяют. Полноту оприходования в кассу организации наличных денежных средств, полученных в результате хозяйственной деятельности, рассматривают налоговые органы при проведении проверок соблюдения налогового законодательства.

Инвентаризация кассы проводится периодически, но не реже одного раза в год. Различают плановую инвентаризацию (перед составлением годового отчета), внезапную (проводят работники банка, налогового органа, аудиторскую (по согласованию с заказчиком). Инвентаризацию проводят в присутствии кассира и главного бухгалтера. Кассир обязан составить кассовый отчет о кассовых операциях за последний день, вывести остаток по кассовой книге на день проверки и дать расписку, что все документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации неоприходованных и не списанных в расход денежных средств в кассе нет. Затем производится полистный пересчет банкнот каждого достоинства и составляется покупюрная опись. При пересчете все банковские упаковки вскрывают. Инвентаризации также подлежат все ценные бумаги (акции, облигации, путевки и т.п.), по которым составляют отдельную опись. После проведения инвентаризации составляют акт инвентаризации кассовой наличности. Если на момент инвентаризации имеются частично оплаченные платежные ведомости, выплаченную по ним сумму принимают к зачету и отражают в акте. Если в акте зафиксировано соответствие учетных данных и фактического остатка наличности в кассе, то кассир дает расписку в том, что все ценности по акту принимает на свое ответственное хранение и не имеет претензий по проведению инвентаризации. В случае обнаружения расхождений у кассира берут письменное объяснение. Ограничение расчетов. Процесс приобретения за наличный расчет материальных ценностей (работ, услуг) у предприятий-изготовителей, предприятий торговли и других организаций – юридических лиц включает в себя несколько этапов, каждый из которых оформляется соответствующим документом.

Заключение между юридическими лицами договоров купли-продажи, подряда, договоров на оказание услуг и т.п. оформляют в соответствии с требованиями ГК РФ, реализацию товаров – накладной, реализацию работ (услуг) – актом о приеме-сдаче.

Внесение наличных денег по заключенному договору в кассу организации-продавца оформляют приходным кассовым ордером. Покупателю выдают квитанцию к приходному кассовому ордеру, на которой должна быть проставлена печать (штамп) организации-продавца. Не позднее 10 дней с даты отгрузки товара организация-поставщик обязана представить организации-покупателю счет-фактуру. При этом необходимо придерживаться установленного лимита суммы наличных расчетов по одному платежу между юридическими лицами. Ответственность за нарушение лимита расчетов несут организации-покупатели. Предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке устанавливается законодательно. Денежные средства организации (как собственные, так и заемные) за исключением переходящих остатков денег в кассе и части выручки, используемой в обороте, хранятся на счете в банке. Подавляющее большинство поступлений причитающихся платежей и оплату расходов организация осуществляет безналичным путем через счета в банках. Наличие расчетного счета и других банковских счетов является признаком самостоятельности организации. Организациям, имеющим отдельные нехозрасчетные подразделения (магазины, склады, филиалы и др.) вне своего местонахождения,

по ходатайству владельца основного счета могут быть открыты расчетные субсчета для зачисления выручки и осуществления расчетов по месту нахождения нехозрасчетных подразделений.

Для открытия расчетного счета и текущих счетов (для хранения средств целевого назначения) необходимо представить в банк следующие документы:

• заявление на открытие счета установленного образца;

• нотариально заверенный документ, удостоверяющий факт создания, регистрации организации;

• нотариально заверенная копия утвержденного устава организации;

• справка налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;

• копии документов о регистрации в качестве плательщиков в пенсионный фонд и фонд обязательного медицинского страхования;

• карточка с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера, оттиском печати организации;

• копия справки Госкомстата России о присвоении организации статистических кодов.

Порядок совершения и оформления операций по счетам в банке регулируется правилами Банка России. Учреждение банка открывает организации расчетный счет, сообщает его номер и все необходимые банковские реквизиты. В течение трех дней с момента открытия расчетного счета банк обязан сообщить его номер в районную налоговую инспекцию, в которой стоит на учете владелец счета. Расчетный счет открывается, как правило, для расчетов по основной деятельности. На текущем счете разрешается производить ограниченный круг операций, связанных в основном с текущей деятельностью (выдача денег на заработную плату, хозяйственные расходы и т.п.). Для оформления операций по зачислению и списанию денежных средств со счетов в банках используют первичные документы типовых межведомственных форм: платежное поручение, банковский чек на получение наличных денежных средств, платежное требование-поручение, объявление на взнос наличными, мемориальный ордер банка. С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета. Исключение составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитражного суда, суда, налоговых или финансовых органов. В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды специального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам. Объявление на взнос наличными оформляют для сдачи сверхлимитных наличных денег из кассы в банк (паевые взносы, невыданная заработная плата, выручка от реализации материальных ценностей).

Банковские чеки используют при получении денежных средств наличными через чековые книжки. Чеки являются бланками строгой отчетности. Чековая книжка хранится у кассира или главного бухгалтера. Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств.

Платежное поручение – распоряжение организации-плательщика, даваемое банку, перечислить с его расчетного счета на расчетный счет получателя, поставщика, финансового органа и др. соответствующую сумму.

Платежное требование – расчетный документ, содержащий требование кредитора (получателя) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате денег через банк; оплата может осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок для акцепта определяют стороны по основному договору (но не менее пяти дней).

Мемориальный ордер банка – документ, которым оформляют внутрибанковские операции (списание сумм с расчетного счета клиента за кассовое обслуживание (доходы банка), начисление процентов клиентам за хранение денежных средств на расчетном счете (расходы банка) и др.). Аналитический учет операций по расчетному счету ведут на основании выписок банка. Ежедневно в сроки, согласованные с владельцем счета, банк выдает организации выписку с расчетного счета, т.е. перечень произведенных за отчетный период операций. К выписке прилагаются все документы. Выписка банка заменяет собой регистр аналитического учета по расчетному счету и служит основанием для бухгалтерских записей. Учет движения средств на специальных счетах ведется на обособленном бухгалтерском счете 55 «Специальные счета в банках». Он предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации, находящихся на территории страны и за рубежом в аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. Товарный (документарный) аккредитив применяется для расчетов между покупателем и поставщиком товаров. Покупатель дает письменное поручение обслуживающему его банку об открытии аккредитива, указывая в нем наименование и адрес поставщика, сумму аккредитива и срок его действия, род товаров, подлежащих оплате, документы, которые должны быть предъявлены для получения платежа (транспортные накладные, страховые полисы, сертификаты качества и др.). Извещения о произведенных с аккредитива выплатах направляют банку покупателя для списания сумм со счета плательщика.

**3. Учет долгосрочных инвестиций и источник их финансирования**

Под долгосрочными инвестициями понимают затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций.

Долгосрочные инвестиции осуществляются в целях проведения капитального строительства, приобретения объектов основных средств и их частей, земельных участков и объектов природопользования, приобретения и создания активов нематериального характера.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам (фактической стоимости):

• в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;

• по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом в разрезе отчетных периодов с начала строительства до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет производственных капитальных вложений по договорной стоимости. При организации учета затрат по строительству объектов застройщик должен предусмотреть получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений. Вложения во внеоборотные активы могут осуществляться как за счет собственных средств организации и приравненных к ним источников, так и за счет заемных средств.

К собственным средствам относят прибыль, остающуюся в распоряжении организаций, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, бюджетные ассигнования, полученные на безвозвратной основе, и др.

К заемным средствам относятся займы и кредиты банков. Возврат привлеченных средств производится за счет собственных и приравненных к ним средств организации в установленные договорами сроки.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», предназначенном для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота. На этом счете инвестиции отражаются по их видам на специально открываемых субсчетах:

08–1 «Приобретение земельных участков»;

08–2 «Приобретение объектов природопользования»;

08–3 «Строительство объектов основных средств»;

08–4 «Приобретение объектов основных средств»;

08–5 «Приобретение нематериальных активов»;

08–6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

08–7 «Приобретение взрослых животных»;

08–8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Порядок учета затрат по строительству объектов зависит от способа их производства. По способу производства строительные работы делятся на:

• осуществляемые подрядным способом;

• осуществляемые хозяйственным способом.

При подрядном способе строительно-монтажные работы выполняют специализированные подрядные строительно-монтажные организации. Генподрядные организации осуществляют общестроительные работы, отвечают перед заказчиками за ход строительства и ввод объекта в действие. Субподрядные организации выполняют отдельные и специализированные виды строительно-монтажных работ для генподрядчика. Расчеты между заказчиками и строительными организациями производят по договорным ценам за готовую продукцию, пусковой комплекс или объект и отражают у застройщика-заказчика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций. При хозяйственном способе строительно-монтажные работы организации производят собственными силами. Учет затрат ведется застройщиком на счете 08 в соответствии с ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и действующими инструкциями по учету строительства.

Строительные организации ведут учет затрат на производство строительных работ по следующим статьям расходов:

• материалы (затраты на непосредственно используемые при выполнении строительных работ материалы, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергию, пар, воду и т.п.);

• расходы на оплату труда рабочих (все расходы по оплате труда производственных рабочих и линейного персонала при включении его в состав работников участников (бригад), занятых непосредственно на строительных работах);

• расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов (затраты на оплату труда работников, занятых управлением строительными машинами и механизмами, стоимость материальных ресурсов (топливо и энергия на эксплутационные цели), затраты на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов и др.);

• накладные расходы (административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников строительства, организацию работ на строительных площадках и прочие накладные расходы).

Указанные расходы списывают в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 10 «Материалы» и др.

В случае приобретения оборудования для строительства непосредственно заказчиком при осуществлении строительных работ подрядным или хозяйственным способом учет приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет застройщик (заказчик). При поступлении оборудования, требующего монтажа, его приходуют по фактической стоимости приобретения по дебету счета 07 «Оборудование к установке» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов. Приобретение оборудования оформляется актом о приемке оборудования. При строительстве объектов подрядным способом заказчик передает оборудование для монтажа строительной организации по акту передачи оборудования. При этом оборудование заказчик продолжает учитывать на счете 07 «Оборудование к установке», а строительная

организация принимает его на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа». После сдачи строительной организацией оборудования в монтаж

на основании справок о выполненных работах или актов инвентаризации незавершенного производства строительных работ стоимость оборудования списывают у заказчика с кредита счета 07 в дебет счета 08. В бухгалтерском учете оборудование, требующее монтажа, застройщик отражает на счете 08 по фактическим расходам, связанным с его приобретением, с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации или начата укрупнительная сборка оборудования. Монтаж оборудования фиксируется путем отражения расходов в справке об объемах выполненных работ по монтажу этого оборудования или в акте их инвентаризации. При осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом переданное в монтаж оборудование списывают с кредита счета 07 в дебет счета 08.

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых организацией отдельно от строительства объектов, а также приобретенных нематериальных активов отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет. Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для поддержания постоянного запаса, отражают на счете 08

«Вложения во внеоборотные активы» согласно полученным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования. Оплаченные, но еще не прибывшие на склад застройщика оборудование и инвентарь отражают на счетах учета оборудования как находящиеся в пути. При обеспечении строек указанными материальными ценностями согласно договорам на строительство непосредственно строительными организациями застройщик отражает их в учете в составе затрат по строительству по договорной стоимости в соответствии с оплаченными или принятыми к оплате счетами строительных организаций. Инвентарная стоимость зданий, сооружений, транспортных средств складывается из расходов на их приобретение и доведение до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, по инвентарной стоимости зачисляют в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приема-передачи основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию, нематериальные активы зачисляют на основании акта-приемки в состав нематериальных активов. Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных организацией в собственность, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на отдельных субсчетах по оплаченным или принятым счетам продавцов. Инвентарная стоимость данных активов складывается из расходов на их приобретение и затрат по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей. Указанные расходы по приобретению земельных участков и объектов природопользования отражают по дебету соответствующих субсчетов счета 08 и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. После принятия к бухгалтерскому учету земельных участков и объектов природопользования затраты, учтенные на счете 08, списывают с кредита этого счета в дебет счета 01 «Основные средства». Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков, по завершении строительных работ эти сооружения принимают на учет по первоначальной стоимости в качестве отдельных объектов основных средств.

Основное стадо продуктивного и рабочего скота формируется за счет перевода молодняка в основное стадо, а также приобретения взрослых животных и безвозмездного их получения. Затраты по формированию основного стада учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Перевод молодняка животных в основное стадо оформляется бухгалтерской записью по дебету субсчета 08–6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» и кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Переведенный молодняк одновременно списывается в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита субсчета 08–6 «Перевод молодняка животных в основное стадо». Молодняк животных, переводимый в основное стадо, оценивается по фактической себестоимости. Списание со счета 11 «Животные

на выращивании и откорме» осуществляют по сумме стоимости, числящейся на начало отчетного периода, и плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала отчетного периода до момента перевода животных в основное стадо. В конце отчетного периода после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного в течение отчетного года молодняка скота и его фактической себестоимостью списывается дополнительно или сторнируется со счета 11 на счет 08 при одновременном уточнении оценки скота на счете 01. Приобретенные взрослые животные приходуются по дебету счета 08 по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке. Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой прибавляются фактические расходы по доставке животных в организацию. Рыночная стоимость животных, полученных безвозмездно, отражается по дебету счета 08 с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов».

**4. Учет основных средств**

Первыми документами в области бухгалтерского учета основных средств, принятыми на основе Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, стали ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, применяемые с 1 января 2004 г. Согласно действующему законодательству основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. В соответствии с ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве объектов основных средств они:

1) должны использоваться при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

2) должны использоваться в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

3) не должны подлежать последующей перепродаже;

4) должны приносить организации экономические выгоды (доход в будущем).

Сроком полезного использования основных средств считается срок, в течение которого использование объекта призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности. Организация имеет право самостоятельно определять вышеуказанный срок.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

• правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах поступления объектов основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;

• правильное исчисление и отражение в учете амортизации объектов основных средств;

• точное определение результатов от списания и выбытия объектов основных средств.

Для организации учета основных средств, отвечающего поставленным выше задачам, важное значение имеют наличие научно обоснованной классификации, установление принципов оценки и единицы учета основных средств. В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой их группируют по отраслевому признаку, назначению, видам, принадлежности, использованию. Все остальные основные средства группируются по отраслям народного хозяйства (промышленность, транспорт, сельское хозяйство, связь, строительство, народное образование, культура, торговля и др.). Данная группировка позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

По назначению основные средства организаций подразделяются на производственные основные средства основной деятельности (машины, станки, инструменты и др.) и непроизводственные основные средства (основные средства ЖКХ, организаций культуры, здравоохранения и др.).

По видам основные средства организаций подразделяют на следующие группы: здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, капитальные затраты по улучшению земель, капитальные вложения в арендованные основные средства, внутрихозяйственные дороги, находящиеся в собственности организации, земельные участки, объекты природопользования, прочие основные средства.

Классификация основных средств по их видам положена в основу их аналитического учета.

По степени использования в производственно-хозяйственной деятельности основные средства подразделяются на находящиеся в запасе, в эксплуатации, на консервации, реконструкции и техническом перевооружении.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные. Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию. Каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер, который сохраняется на все время его нахождения в эксплуатации, запасе, консервации. Инвентарный номер обязательно указывают в документах, связанных с движением объектов основных средств. Чтобы правильно вести учет объектов основных средств, используют единый принцип их оценки. Различают три вида оценки объектов основных средств: по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости. Первоначальная стоимость складывается в момент поступления объекта в эксплуатацию в данной организации. Первоначальная стоимость определяется:

• исходя из фактических затрат по возведению или приобретению объектов основных средств (включая расходы по доставке, монтажу, установке), изготовленных самой организацией, а также приобретенных за плату у других организаций или лиц;

• по договоренности сторон – для объектов основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал организации;

• по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету – для объектов основных средств, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения;

• по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, – для объектов основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств. Стоимость этих ценностей устанавливается исходя из цен, по которым организация в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных ценностей.

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств слагаются:

• из сумм, уплаченных в соответствии с договором купли-продажи, а также за осуществление работ по договору строительного подряда, информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

• регистрационных сборов (согласно законодательству плата за регистрацию прав на недвижимость не формирует первоначальную стоимость амортизируемого имущества, а включается в прочие расходы, связанные с производством и реализацией), государственных и таможенных пошлин;

• невозмещаемых налогов, уплачиваемых посреднической организации;

• иных затрат по доведению объектов основных средств до состояния, в котором они пригодны к эксплуатации.

Фактические затраты на приобретение объектов основных средств определяют с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях оплаты в рублях объектов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, а также с учетом процентов по кредитам и заемным средствам, начисленным до введения объектов основных средств в эксплуатацию (проценты, начисленные после введения объектов основных средств в эксплуатацию, учитывают в составе операционных расходов).

Восстановительная стоимость – стоимость воспроизводства объектов основных средств, т.е. их строительства или приобретения по действующим рыночным ценам на определенную дату. Восстановительной считается и стоимость, которая определяется в результате переоценки объектов основных средств. В соответствии с ПБУ 6/01 организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного периода) переоценивать объекты основных средств до восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Восстановительная стоимость включает в себя все элементы, входящие в первоначальную стоимость основных средств. В действующей практике учетную стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском балансе и отчетности (т.е. первоначальную, а после переоценки – восстановительную), принято называть балансовой стоимостью. Остаточная стоимость показывает, какую часть затрат на приобретение, создание объектов основных средств еще не удалось возместить через амортизационные отчисления, и определяется как разница между балансовой стоимостью объекта и начисленной суммой амортизации.

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию объектов основных средств. Новые Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств определили новый подход к первичным документам по движению основных средств. Теперь при учете основных средств использование типовых форм первичных документов, утвержденных Госкомстатом России, необязательно. Организации могут использовать их или разрабатывать для себя собственные формы. Главное, чтобы документы были оформлены в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», т.е. содержали все необходимые реквизиты.

При поступлении объекта в эксплуатацию комиссия, назначаемая руководителем организации, оформляет акт о приеме-передаче объектов основных средств (форма №ОС-1) на каждый объект в отдельности. В нем указывают характеристику объекта, его местонахождение, источник финансирования приобретения, год выпуска или постройки и др. К акту о приеме-передаче прилагают необходимую техническую документацию. После оформления этот акт вместе с сопроводительными документами передается в бухгалтерию, где на его основании заводят инвентарную карточку, объекту присваивают инвентарный номер и указывают необходимые данные о нем. Инвентарные карточки регистрируются в специальных описях, хранятся в картотеке бухгалтерии сгруппированными по отраслевым классификационным группам, а внутри этих групп – по местам эксплуатации и видам объектов; при выбытии объектов основных средств инвентарная карточка из картотеки изымается. Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств организация должна ежемесячно сверять данные инвентарных карточек с данными бухгалтерского учета, т.е. проводить инвентаризацию. Перемещение объектов основных средств внутри данной организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела) в другое оформляют накладной на внутреннее перемещение. Операции по ликвидации объектов основных средств, кроме автотранспортных, оформляют актом о ликвидации объектов основных средств, а списание грузового или легкового автомобиля – актом о ликвидации автотранспортных средств. В актах о ликвидации основных средств указывают причину ликвидации объекта, его первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты по ликвидации, стоимость материальных ценностей, полученных от ликвидации объекта, и результат от ликвидации. В организациях с небольшим количеством объектов основных средств пообъектный учет может быть отражен в инвентарной книге

учета основных средств. С целью контроля за сохранностью инвентарных карточек их регистрируют в описи инвентарных карточек по учету основных средств. По месту нахождения основных средств для контроля за их сохранностью ведут инвентарные списки основных средств. На основе инвентарной картотеки в бухгалтерии на каждую классификационную группу объектов основных средств открывают карточку учета движения основных средств, в которой за каждый месяц указывают наличие объектов основных средств на начало месяца, их поступление и выбытие, сумму их амортизации и затраты на их капитальный ремонт. Стоимость объектов основных средств постепенно переносят на стоимость произведенной продукции (работ, услуг) посредством начисления амортизации.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» начисление амортизации объектов основных средств можно производить одним из четырех методов:

1) линейным;

2) уменьшаемого остатка;

3) списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

4) списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Амортизационные отчисления не производят по следующим объектам основных средств:

• по объектам жилищного фонда, если они не используются для получения дохода;

• объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного и дорожного хозяйства;

• продуктивному скоту, буйволам, волам, оленям;

• многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста;

• земельным участкам и объектам природопользования, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются.

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу можно списывать на затраты по мере их передачи в эксплуатацию без начисления амортизации. Книги, брошюры и другие издания (независимо от их стоимости) можно списывать на затраты в полной сумме в момент их приобретения.

При линейном методе начисления амортизации годовую сумму амортизации определяют на основании первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования начисление амортизации производят исходя из первоначальной стоимости объекта и расчетных коэффициентов, где в числителе – число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта. Порядок начисления амортизации нелинейным методом применяется вплоть до *п*-го месяца, в котором остаточная стоимость амортизируемого имущества достигнет 20% его первоначальной (восстановительной) стоимости. Со следующего месяца остаточная стоимость объекта становится его базовой стоимостью. Чтобы определить ежемесячную сумму амортизации, базовую стоимость делят на количество месяцев, оставшихся до истечения срока использования данного объекта. Метод уменьшаемого остатка и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования являются способами ускорения амортизации. При введении ускоренной амортизации применяют равномерный (линейный) метод ее исчисления, при котором утвержденную годовую норму амортизации увеличивают на коэффициент ускорения в размере не более двух. Субъекты малого предпринимательства наряду с применением механизма ускоренной амортизации могут списывать дополнительно в виде амортизационных отчислений до 50% первоначальной стоимости объектов основных средств со сроком службы более трех лет. При прекращении деятельности субъектов малого предпринимательства до истечения одного года с момента ввода объекта в действие суммы дополнительно начисленной амортизации восстанавливают за счет увеличения балансовой прибыли организации. На практике сумму амортизации за отчетный период определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших объектов основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости объектов основных средств, выбывших в прошлом месяце.

Для учета амортизации основных средств используют счет 02 «Амортизация основных средств», который предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств. По объектам жилого фонда, внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам, а также у некоммерческих организаций сумму износа начисляют по нормам амортизации на полное восстановление объектов основных средств и показывают на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

По полностью амортизированным объектам сумму амортизации не начисляют. При поступлении в организацию объектов основных средств, ранее бывших в эксплуатации, срок их полезного использования у нового собственника определяют путем вычитания из срока полезного использования, установленного для новых объектов, срока их фактической эксплуатации у прежнего собственника. При поступлении объектов основных средств, по которым срок их службы истек, получатель такого объекта устанавливает новый срок его эксплуатации самостоятельно. Аналитический учет по счету 02 ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Ремонт объектов основных средств предполагает восстановление утраченных ими функций, поддержание их в рабочем состоянии.

По степени сложности различают капитальный и текущий ремонт. Такое деление оказывает влияние на первоначальную документацию по ремонтным работам.

По способу осуществления различают ремонт, выполненный хозяйственным способом, т.е. силами самой организации, и подрядным способом, т.е. силами специализированной организации – подрядчиком.

От способа осуществления ремонтных работ зависят не только бухгалтерские документы, которые служат основанием для записей в учете, но и система самих записей.

При постановке учета работ по ремонту объектов основных средств в учетной политике организации необходимо определить способ учета затрат на ремонт объектов основных средств:

• первый способ – путем включения в себестоимость продукции (работ, услуг);

• второй способ – путем создания резерва на предстоящий ремонт;

• третий способ – путем отнесения на счет 97 «Расходы будущих периодов» с последующим равномерным их списанием.

Согласно ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Выбытие объекта основных средств признается на основании договора купли-продажи и акта о приеме-передаче. Выбытие объекта основных средств обычно происходит в случаях морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, продаже.

Учет операций по выбытию основных средств и прочих активов осуществляется непосредственно на счетах этих активов (счета 01,03, 04) либо на отдельных субсчетах к счетам 01,03,04 с отнесением результата операции на счет 91. Финансовый результат в целом по операции отражается на счетах в разрезе полученных доходов и расходов. Учет выбытия основных средств на счетах бухгалтерского учета можно осуществлять двумя способами:

• первый способ – без использования субсчетов к счету 01;

• второй способ – с использованием субсчетов к счету 01.

При первом способе для списания с баланса основных средств сначала надо списать сумму амортизации:

Д 02-К 01.

Таким образом на дебете счета 01 будет сформирована остаточная стоимость. Эту сумму необходимо отнести в дебет счета 91:

Д 91–2 «Прочие расходы» – К 01.

При втором способе для учета выбытия к счету 01 открывается отдельный субсчет «Выбытие основных средств»:

• при списании первоначальной стоимости

Д 01, субсчет 2 «Выбытие основных средств» – К 01;

• при списании начисленной амортизации

Д 02 – К 01, субсчет 2 «Выбытие основных средств».

Остаточная стоимость объекта, выявленная на субсчете 2 «Выбытие основных средств» счета 01, списывается на субсчет 2 счета 91. Порядок проведения переоценки объекта основных средств установлен ПБУ 6/01. Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного периода переоценки объекта основных средств подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного периода и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного периода. Таким образом, в отражаемой на 1 января остаточной стоимости объектов основных средств учитываются результаты проведенной организацией переоценки основных средств. Переоценке подлежат группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Переоценка проводится регулярно, а не единовременно. Суммы дооценки объектов основных средств отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Суммы уценки при отсутствии ранее образованного добавочного капитала по объектам основных средств, подлежащим уценке, отражают по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 01 «Основные средства». Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной

на счет 84, восстанавливает потери по этому счету. Инвентаризацию объектов основных средств проводит рабочая комиссия, создаваемая в организации, при обязательном участии представителя бухгалтерии. Для осуществления инвентаризации объектов основных средств проводится большая подготовительная работа, а именно, проверка наличия и состояния технической документации по инвентарным объектам, инвентарных карточек, документов, подтверждающих право собственности на объекты. При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, прямое назначение, инвентарные номера, основные технические или эксплуатационные показатели, а также все изменения в объектах (восстановление, реконструкцию, ремонт и т.д.). Одновременно с инвентаризацией собственных объектов основных средств проверяют арендованные и находящиеся на ответственном хранении объекты. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена по рыночным ценам с учетом реального износа. Согласно ПВБУ материальные ценности, остающиеся от объектов списания основных средств, приходуют по рыночной стоимости на дату списания, и соответствующую сумму зачисляют на финансовые результаты (в коммерческой организации) или на увеличение доходов (в некоммерческой организации). Для выявления результатов инвентаризации объектов основных средств бухгалтерия составляет сличительную ведомость, в которой отражаются расхождения между данными бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Если при инвентаризации выявлены недостачи или неучтенные основные средства, комиссия должна потребовать от соответствующих работников письменное объяснение.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете»:

• излишек имущества приходуется, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты (в коммерческой организации) или идет на увеличение финансирования (фондов) (в бюджетной организации);

• недостача и порча имущества в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения, сверх норм – на виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты (в коммерческой организации) или на уменьшение финансирования (в бюджетной организации).

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. В Плане счетов для отражения результатов инвентаризации предусмотрен счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», по дебету которого отражается остаточная стоимость недостающих ценностей или полностью испорченных объектов основных средств, а по кредиту – списание недостач сверх величин (норм) убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков.

**5. Учет нематериальных активов**

Основным нормативным документом по учету нематериальных активов (НМА) является ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». В соответствии с ПБУ 14/2000 к НМА относят, имущество, которое единовременно отвечает следующим условиям:

1. не имеет материально-вещественной (физической) структуры;
2. может быть идентифицировано (выделено, отделено от другого имущества);
3. предназначено для использования в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
4. используется в течении длительного времени или в течении обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
5. не планируется к последующей перепродажи;
6. способно приносить организации экономическую выгоду;
7. надлежащим образом оформлено документами, подтверждающими существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности.

Согласно ПБУ 14/2000 к НМА относят:

1) *объекты интеллектуальной собственности:*

* исключительное право патентодателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
* исключительное авторское право на программы ЭВМ, базы данных;
* имущественное право автора или иного правообладателя на технологии интегральных микросхем;
* исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
* исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

2) *деловую репутацию.* Деловая репутация имеет важное значение при продаже организации в целом как имущественного комплекса. Оценка продаваемого имущества и обязательств производится на основании акта инвентаризации на дату принятия решения о продаже, бухгалтерского баланса, а также заключения независимого аудитора.

3) *организационные расходы.* Организационные расходы включают в себя затраты по оплате услуг консультантов, на рекламу, подготовку документов, на регистрационные сборы и другие расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников в уставный капитал.

4) *расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы,* результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд согласно ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

В учете и отчетности НМА отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию объектов НМА.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

* приобретенных за плату у других физических и юридических лиц – по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;
* внесенных в счет вкладов в уставный капитал – исходя из денежной оценке, согласованной учредителями;
* полученных безвозмездно от других организаций и лиц – по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
* созданных самой организацией – исходя из фактических расходов на создание, изготовление;
* полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, – по стоимости товаров, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров.

Оценка НМА, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем перерасчета иностранной валюты по курсу Банка России на дату приобретения.

В затраты по приобретению НМА включаются:

* суммы, выплаченные в соответствии с договором уступки прав правообладателю;
* суммы, уплаченные организациям за информационные, консультационные услуги, услуги, связанные с приобретением НМА;
* регистрационные сборы, таможенные и патентные пошлины и другие платежи, связанные с уступкой исключительных прав;
* невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;
* вознаграждения посредническим организациям;
* другие расходы.

Если договором предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности. При приобретении НМА могут возникнуть расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость объектов НМА.

В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по оформлению движения НМА. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации содержит только форму карточки учета НМА. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов исходя из действующих положений о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Федерального закона «О бухгалтерском учете», определяющих перечень обязательных реквизитов в документах и особенности учитываемых объектов.

Синтетический учет НМА осуществляют на счетах 04, 05, 19, 91.

Расходы по приобретению и созданию НМА относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются на счете 08.

***Покупка НМА.*** При покупке основанием для выполнения записей в бухгалтерских регистрах являются счет, счет-фактура, платежно-расчетные документы, договоры, акты.

***Поступление НМА в качестве вклада в уставный капитал.*** НМА, внесенные учредителями или участниками в качестве их вкладов в уставный капитал организации, отражаются следующими бухгалтерскими записями:

1. Д 75 – К 80 – отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал;
2. Д 80 – К 75 – отражена стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал НМА;
3. Д 04 – К 08 – приняты к бухгалтерскому учету НМА, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал.

***Создание НМА в организации,*** порядок отражения в бухгалтерском учете поступления НМА, созданных в организации. Безвозмездное получение НМА от других организаций или физических лиц. Согласно ПБУ9/99 «Доходы организации» активы, полученные по договору дарения или иным образом безвозмездно, учитываются по рыночной стоимости в составе внереализационных доходов организации. НМА используются длительное время, и в течение срока полезного использования их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию путем начисления по ним амортизации. Как правило, срок полезного использования организация

устанавливает самостоятельно. Однако в некоторых случаях организация не вправе его устанавливать. Это относится к товарным знакам, патентам, свидетельствам, время действия которых уже определено законодательством. Если же срок полезного использования не установлен законодательством и организация не может определить этот срок самостоятельно, то он устанавливается в 20 лет. Согласно ПБУ 14/2000 начисление амортизации для целей бухгалтерского учета организация МОЖЕТ производить следующими методами:

* линейным методом – исходя из норм, начисленных организацией на основе срока полезного использования НМА. Годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости НМА и исчисленной нормы амортизации;
* методом уменьшаемого остатка – годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной из срока полезного использования;
* методом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования НМА.

Начисление амортизации в течение срока полезного использования не приостанавливается, кроме случаев консервации организации. В течение отчетного периода амортизация начисляется ежемесячно независимо от применяемого способа в размере 1/12 годовой суммы стоимости актива.

Амортизационные отчисления по НМА отражаются в бухгалтерском учете двумя способами:

1) путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Начисленные суммы амортизации отражают по дебету счетов издержек производства или обращения (20, 23, 25, 26, 44 и др.) и кредиту счета 05;

2) путем уменьшения первоначальной стоимости НМА. Первоначальная стоимость объекта списывается на счета издержек производства или обращения (20–26, 44) непосредственно со счета 04.

Второй способ отражения амортизационных отчислений применяют по организационным расходам и положительной деловой репутации. Однако возникает вопрос: как учесть на счетах бухгалтерского учета НМА, амортизация по которым начислена полностью, но которые еще применяются в работе. В таком случае организация условно оценивает их и относит сумму оценки на финансовые результаты организации (Д 04 – К 91–1).

Выбытие НМА происходит в основном в результате их продажи, безвозмездной передачи и передачи в качестве вклада в уставный капитал других организаций.

Продажа НМА отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

1) Д 62 – К 91–1 – отражен доход от продажи НМА;

2) Д91 – К 68-начислен НДС на доход от продажи НМА (при определении выручки для целей налогообложения по отгрузке);

3) Д 05 – К 04 – отражена сумма амортизации, начисленная за время использования объекта;

4) Д 91–2 – К 04 – отражена остаточная стоимости проданных НМА;

5) Д91–2 – К23,44,70,69 и др. – отражены затраты, связанные с продажей НМА;

6) Д 91 (99) – К 99 (91) – отражен финансовый результат от продажи.

Таким образом, финансовый результат от выбытия НМА формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99. Если при этом сумма выручки от продажи НМА превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу спи-

бывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших НМА не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99. Обороты по продаже НМА облагаются НДС. Безвозмездная передача НМЛ оформляется аналогично выбытию НМА при их продаже. Передача НМА в качестве вклада в уставный капитал других организаций отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

1) Д 58 «Финансовые вложения» – К 04 – списана остаточная стоимость НМА;

2) Д 05 – К 04 – отражена начисленная сумма амортизации;

3) Д 58 – К 76 – отражена стоимость консультационных услуг;

4) Д 58 – К 91–1 – отражено превышение согласованной учредителями стоимости над остаточной стоимостью НМА;

5) Д 91–2 – К 58 – отражено превышение остаточной стоимости над согласованной учредителями стоимостью НМА.

**6. Учет финансовых вложений (инвестиций) и финансовых инструментов**

В ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» правила формирования информации о таком специфическом активе организаций, как финансовые вложения, определены с учетом принципов международной финансовой отчетности в отношении финансовых инструментов, обесценения активов, существенности при раскрытии информации в бухгалтерской отчетности и др.

В соответствии с ПБУ 19/02 к финансовым вложениям относятся:

• государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, такие как облигации и векселя, в которых дата и стоимость погашения определены;

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

• предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях;

• дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и др.

В составе финансовых вложений учитывают также вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Вложения считают финансовыми лишь в случае, если одновременно выполняются следующие условия:

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 в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

К финансовым вложениям не относятся товарные векселя, собственные акции, выкупленные у акционеров акционерным обществом для перепродажи или аннулирования, драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности. Кроме того, если организация приобрела какую-либо недвижимость или другое имущество для сдачи в аренду, то такие вложения тоже финансовыми не считаются. Таким образом, финансовые вложения являются одним из видов

активов организации, отличающихся в основном условиями и характером экономических выгод, которые они способны приносить организации. Финансовые вложения учитывают на счете 58 «Финансовые вложения». Исключением являются банковские депозиты, которые отражают на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». К счету 58 могут быть открыты следующие субсчета:

58–1 «Паи и акции»;

58–2 «Долговые ценные бумаги»;

58–3 «Предоставленные займы»;

58–4 «Вклады по договору простого товарищества».

В ПБУ 19/02 определены правила оценки финансовых вложений при принятии их к бухгалтерскому учету, т.е. первоначальной оценки, и во время владения финансовыми вложениями, т.е. последующей оценки. Согласно ПБУ 19/02 первоначальная стоимость финансовых вложений равна сумме фактических затрат без НДС и других возмещаемых налогов (если иное не предусмотрено законодательством). Например, к таким затратам относят суммы, которые организация должна уплатить продавцу или посреднику. Расходы организации на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений, нужно включать в первоначальную стоимость финансовых вложений. Если же организация такими услугами воспользовалась, но указанные активы не были приобретены, то потраченные средства списывают на операционные расходы.

Для целей налогообложения прибыли организация отнесет 12 000 руб. на прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Согласно ПБУ 19/02 в первоначальную стоимость финансового вложения надо включать суммовые разницы. Но это относится только к тем разницам, которые появились до того, как финансовое вложение принято к учету. Остальные суммовые разницы можно списать на операционные расходы, если их величина несущественна. В фактические затраты на приобретение финансовых вложений не включают общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признают их денежную оценку, согласованную учредителями (участниками)

организации (если иное не предусмотрено законодательством).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких, как ценные бумаги, являются:

1) текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету;

2) сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету (для ценных бумаг, по которым организаторы торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывают рыночную цену).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, является стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов.

Если финансовые вложения, например ценные бумаги других организаций, внесены в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, то их первоначальной стоимостью является денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества. Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, к бухгалтерскому учету принимают в оценке, предусмотренной в договоре. Последующая оценка финансовых вложений. Последующая оценка финансовых вложений зависит от того, изменяется или нет первоначальная стоимость финансовых вложений. Согласно ПБУ 19/02 для целей последующей переоценки финансовые вложения подразделяют на те, по которым можно определить рыночную стоимость и по которым рыночную стоимость определить невозможно. Если финансовые вложения, такие как акции или облигации, котируются на бирже, то организация отражает их по рыночной стоимости. Для этого предыдущую оценку корректируют до текущей рыночной стоимости, а образовавшуюся разницу списывают на операционные доходы или расходы. Такую корректировку можно проводить либо ежемесячно, либо ежеквартально. Разницу между первоначальной и текущей рыночной стоимостью списывают следующими бухгалтерским записями:

Д 91–2 – К 58 – списана сумма превышения первоначальной стоимости над рыночной;

Д58-К91–1 – списана сумма превышения рыночной стоимости над первоначальной.

Финансовые вложения, по которым рыночная стоимость не определяется, показывают в бухгалтерском учете по их первоначальной стоимости.

Если первоначальная стоимость не равна номиналу ценной бумаги (например, облигация куплена с дисконтом), то разницу можно равномерно списывать на финансовый результат по мере начисления организацией дохода по ценной бумаге. Например, если доход по облигации выплачивают ежемесячно, то каждый месяц в доходы нужно включать соответствующую сумму: номинальная стоимость облигации минус первоначальная стоимость облигации, деленная на срок службы облигации (в месяцах). Полученную сумму списывают на прибыль. В бухгалтерском учете такие разницы отражают так же, как и по ценным бумагам, которые котируются на рынке. Чтобы отразить разницу между фактической и номинальной стоимостью облигаций в своем бухгалтерском учете, ОАО «Вымпел» ежемесячно списывает на финансовый результат по 500 руб. [(62 000 руб. – 56 000 руб.): 12 мес.].

Первоначальную стоимость финансовых вложений, учитываемых на счете 58 «Финансовые вложения», определяют в зависимости от того, как они были приобретены. При покупке финансовых вложений за деньги (например, облигаций) в первоначальную стоимость включают следующие затраты:

• сумму, заплаченную продавцу;

• стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с покупкой финансовых вложений;

• вознаграждения посредникам;

• проценты по займам на покупку ценных бумаг, начисленные до того дня, когда бумаги стали учитывать на счете 58. Проценты, начисленные после этой даты, списывают на счет 91;

• общехозяйственные расходы, которые непосредственно связаны с покупкой финансовых вложений. В бухгалтерском учете затраты отражают следующей проводкой:

Д 58 – К 51, 76, 60 – отражена стоимость услуг, связанных с покупкой финансовых вложений.

Как правило, большую часть затрат на покупку ценных бумаг составляет сумма, уплаченная продавцу. Если сумма остальных расходов составляет менее 5% суммы, перечисленной продавцу, то их можно отразить как прочие расходы. В бухгалтерском учете списание данных расходов отражают проводкой:

Д 91–2 – К 51, 76, 60 и др. – списаны расходы на покупку финансовых вложений.

Операции с ценными бумагами НДС не облагаются. Поэтому налог, перечисленный консультантам, посредникам и др., следует включать в первоначальную стоимость вложений или относить на прочие вложения.

При покупке долговых ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организациям согласно ПБУ 19/02 разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты деятельности организации (в составе операционных доходов или расходов). Доначисление покупной стоимости долговых ценных бумаг до номинальной стоимости отражают по дебету счетов 76 (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и 58 (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и кредиту счета 91 (на общую сумму, отнесенную на счета 76 и 58). Первоначальная стоимость безвозмездно полученных ценных бумаг определяется в зависимости от того, котируются они или нет на рынке.

Первоначальная стоимость котируемых ценных бумаг равна биржевой цене, действующей в тот день, когда вложения отражены на счете 58. Если ценная бумага не котируется, то первоначальную стоимость определяют по биржевой цене, по которой ее можно продать. Первоначальная стоимость доли в уставном (складочном) капитале равна денежной оценке, согласованной учредителями (участниками). Эта оценка может быть указана в учредительном договоре.

Аналогично определяют первоначальную стоимость вклада, внесенного по договору о совместной деятельности. Если за финансовые вложения организация передает имущество, т.е. имеет место приобретение по договору мены, то первоначальная стоимость вложений равна цене передаваемых ценностей, т.е. стоимости, по которой организация обычно оценивает выбывающие активы.

Организация, владея финансовыми вложениями, получает доходы (проценты по ценным бумагам, дивиденды и др.), порядок учета которых зависит от того, чем занимается организация. Если получение дохода от владения ценными бумагами, вложений средств в уставные (складочные) капиталы других организаций и пр., является основным видом деятельности организации, доход отражают как выручку следующей бухгалтерской проводкой: Д 76 – К 90–1 – отражены в составе выручки проценты по акциям, дивиденды и т.д.

Если получение доходов от владения ценными бумагами не является основным видом деятельности, то доходы отражают в бухгалтерском учете проводкой:

Д76-К91–1 – отражены в составе прочих доходов проценты, дивиденды и т.д.

Затраты по обслуживанию финансовых вложений (плата за выписку со счета депо, услуги депозитария и т.д.), а также расходы, связанные с выдачей займов, являются операционными расходами, которые отражают бухгалтерской записью:

Д91–2-К51,76и др. – отражены расходы по обслуживанию финансовых вложений (выдаче займа).

Финансовые вложения могут быть проданы, погашены, переданы безвозмездно или в виде вкладов в уставный (складочный) капитал других организаций, а также по договору о совместной деятельности. В любом из этих случаев необходимо списать их балансовую стоимость, которая определяется в зависимости от вида вложений. Котируемые ценные бумаги списывают по стоимости, по которой вложения учитывают в балансе, т.е. по последней оценке. Для финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, ПБУ 19/02 предусмотрено несколько способов списания данных активов:

* по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений. Этот способ оценки применяется при выбытии вкладов в уставные капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставлении другим организациям займов, депозитных вкладов в кредитных организациях, дебиторской задолженности, приобретенной по основании уступки права требования;
* по средней первоначальной стоимости, которую определяют по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости ценных бумаг на их количество;
* по первоначальной стоимости первых повремени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Указанные способы применяют по группе (виду) финансовых вложений с учетом допущения последовательности применения учетной политики. Для каждой группы (вида) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Согласно ПБУ 19/02 под обесценением финансовых вложений понимают устойчивое существенное снижение их стоимости, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности. В этом случае организация составляет расчет суммы обесценения и определяет расчетную стоимость финансовых вложений, равную разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Для признания устойчивого снижения стоимости финансовых вложений одновременно должны выполняться следующие условия:

1) на две предыдущие отчетные даты учетная стоимость вложений значительно выше их расчетной стоимости (это цена, которую организация предполагает получить за актив в данный момент);

2) в течение года расчетная стоимость только снижалась;

3) отсутствуют данные о том, что расчетная стоимость в будущем может вырасти.

В случае если проверка (не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря) на предмет обесценения подтверждает существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между их учетной и расчетной стоимостью. Коммерческие организации образуют указанный резерв за счет финансовых результатов (в составе операционных расходов), а некоммерческие – за счет увеличения расходов. Если очередная проверка на обесценение выявила снижение расчетной стоимости, сумму ранее созданного резерва необходимо скорректировать в сторону увеличения:

Д 91–2 – К 59 – увеличена сумма резерва.

Если при проверке на обесценение выявлено увеличение расчетной стоимости ценных бумаг, сумму резерва следует уменьшить:

Д59-К91–1 – уменьшена сумма резерва.

Если ценные бумаги выбывают с баланса организации или они перестали удовлетворять условиям создания резерва под обесценение вложений, сумма созданного под них резерва должна быть списана на финансовые результаты:

Д 59-К91–1 – списана сумма резерва под обесценение вложений в ценные бумаги.

ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» должны применять все коммерческие организации (за исключением кредитных), которые заключили договор о совместной деятельности. С точки зрения гражданского законодательства такие отношения регламентируются договором о совместной деятельности (договором простого товарищества). По договору простого товарищества несколько организаций, не создавая нового предприятия, объединяют свои вклады – основные средства, материалы, деньги, деловые связи и т.д. – и общими усилиями стремятся получить прибыль или добиться какой-либо иной цели.

В ПБУ 20/03 определено три формы совместной деятельности:

1) совместно осуществляемые операции;

2) совместно используемые активы;

3) совместная деятельность.

Для каждой из этих форм установлен свой порядок учета.

Учет совместно осуществляемых операций. По договору о совместно осуществляемых операциях каждая из сторон обязана сама выполнить определенный этап в производстве, используя при этом свои основные средства, материалы и т.д., а затем все участники договора делят между собой полученную выгоду. Составлять отдельный баланс при такой форме договора не надо. Каждая хозяйственная операция отражается в балансе той организации, которая ее провела.

Основные средства и другое имущество, которое используют в совместной деятельности, учитывают на тех же счетах бухгалтерского учета, что и до заключения договора. Однако в аналитическом учете их следует отражать обособленно. Аналитический учет также нужно вести по всем доходам, расходам и обязательствам по совместным операциям. Долю продукции или дохода, которая организации причитается по договору, необходимо отразить в бухгалтерском учете по итогам отчетного периода. Если организация по договору совместной деятельности выполняет заключительный этап производства, то ту долю продукции, которая причитается другим участникам, она должна учесть за балансом. В Плане счетов такой счет не предусмотрен, поэтому его можно ввести самостоятельно, например, счет 014 «Продукция по договору совместной деятельности», либо использовать для этих целей счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Если в договоре сказано, что готовая продукция подлежит продаже, а доход – распределению между участниками, долю участников организация отражает как свои обязательства. Учет совместно используемых активов. Определение договора простого товарищества, который организации заключают, чтобы вместе использовать активы, дано ПБУ 20/03. По такому договору несколько организаций, имеющих в долевой собственности какое-либо имущество (здание, трубопровод и т.д.), используют его в своей предпринимательской деятельности. Допустим, несколько организаций имеют в долевой собственности здание. Они заключают между собой договор, согласно которому сдают все здание в аренду. При этом каждая организация несет свою

долю расходов (коммунальные услуги, амортизация и т.д.) и получают свою долю арендной платы.

Бухгалтерский учет доходов и расходов по использованию совместных активов аналогичен учету совместных операций, т.е. хозяйственные операции отражают в учете той организации, которая их осуществляет и отдельный баланс не составляет. Основные средства, которые каждый участник вносит в качестве вклада в совместную деятельность, в состав финансовых вложений не переводят. Вместе с тем в отличие от учета совместных операций каждый участник договора отражает у себя не только собственные расходы и обязательства, но и долю общих расходов и обязательств. Нередко все расчеты по совместной эксплуатации общего имущества ведет один из участников договора. Он должен отражать выручку, причитающуюся другим участникам, следующей проводкой:

Д 62 – К 76, субсчет «Расчеты по договору о совместной деятельности» – отражен доход собственников совместно используемых активов. В свою очередь другие участники договора начисление своих доходов отражают следующей проводкой:

Д 76, субсчет «Расчеты по договору о совместной деятельности» – К 90–1 – отражена выручка от совместной эксплуатации общего имущества.

Учет совместной деятельности. Если несколько организаций намерены объединить свои вклады и работать вместе, не образуя новую компанию, они заключают договор простого товарищества. В этом случае один из участников договора будет вести бухгалтерский учет совместной деятельности на отдельном балансе. При этом он должен открыть к своим синтетическим счетам субсчета. Составляя собственный баланс, эти субсчета он учитывать не будет. Вклады в совместную деятельность отражают на счете 80 «Уставный капитал». Если товарищи вносят имущество, его приходуют на отдельном балансе по стоимости, установленной в договоре, и отражают проводкой:

Д01 (10,51и др.) – К 80 – получены основные средства, материалы, деньги и т.д. по договору простого товарищества. Внося имущество, участники договора переводят его в состав финансовых вложений по балансовой стоимости и отражают в бухгалтерском учете следующей записью: Д 58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества» – К 01 (10, 51 и др.), субсчет «Выбытие основных средств» – внесены в совместную деятельность основные средства, материалы, деньги и т.д. Если товарищ передает в совместную деятельность основное средство, то амортизацию по данному объекту надо начислять, как если бы до этого оно не эксплуатировалось (ПБУ 20/03).

В бухгалтерском учете у товарища, передавшего основное средство в совместную деятельность, делают проводки:

Д 01, субсчет «Выбытие основных средств» – К 01, субсчет «Основные средства в эксплуатации» – списана первоначальная стоимость объекта;

Д 02 – К 01, субсчет «Выбытие основных средств» – списана амортизация, начисленная по объекту;

Д 58, субсчет «Вклады по договору простого товарищества» – К 01, субсчет «Выбытие основных средств» – внесен объект основных средств в совместную деятельность по остаточной стоимости.

Товарищ, ведущий обособленный баланс, приходует данный объект основных средств проводкой:

Д 01 – К 80 – получен объект по договору простого товарищества.

**7. Учет материально-производственных запасов**

Основным нормативным документом, регулирующим учет материально-производственных запасов (МПЗ), является ПБУ5/01 «Учет материально-производственных запасов». Производственные запасы являются составной частью оборотных активов организации. Они используются для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), предназначенной для продажи, а также для нужд управления. Величина производственных запасов, операции по их приобретению и выбытию напрямую влияют на непрерывность производственного процесса, ликвидность бухгалтерского баланса и размер налогообложения. Поэтому при организации учета МПЗ необходимо обеспечить:

• своевременное получение данных об их наличии;

• полное и своевременное оприходование поступающих материалов;

• выявление всех затрат, связанных с их приобретением;

• своевременное осуществление расчетов с поставщиками;

• контроль за их сохранностью, своевременное выявление морально устаревших запасов, частично потерявших первоначальное качество;

• правильное исчисление суммы отпускаемых в производство материалов.

В состав производственных запасов входят:

• материальные ресурсы;

• готовая продукция;

• товары.

Материальные ресурсы (материалы) представляют собой предметы труда, целиком потребляемые в каждом производственном цикле, полностью переносящие свою стоимость на издержки производства и принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. В зависимости от функционального назначения они подразделяются на сырье, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тару, хозяйственные принадлежности и инвентарь, строительные материалы, материалы, переданные в переработку на сторону, и прочие материалы, и учитываются на активном инвентарном счете 10 «Материалы» в разрезе субсчетов.

Готовая продукция – МПЗ организации, предназначенные для продажи, являющиеся конечным результатом производственного процесса, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством. Учет ведется на активном счете 43 «Готовая продукция». Товары – МПЗ организации, приобретенные или полученные от других юридических и физических лиц и предназначенные для продажи или перепродажи без предварительной обработки. Учет ведется на счете 41 «Товары». Кроме того, для учета МПЗ применяют синтетические счета:

11 «Животные на выращивании и откорме»;

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Материалы хозяйственного ведения или оперативного управления, не принадлежащие организации на праве собственности, учитывают на счетах забалансового учета:

002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

003 «Материалы, принятые в переработку»;

004 «Товары, принятые на комиссию».

Для ведения оперативного (складского) учета и аналитического бухгалтерского учета каждая организация самостоятельно разрабатывает номенклатуру-ценник. Номенклатура-ценник представляет собой систематизированный перечень потребляемых в производстве материалов с указанием наименования, сорта, марки, размера, единицы измерения, учетной цены. Каждой позиции в таком систематизированном перечне присваивается условное цифровое обозначение (код), именуемое «номенклатурный номер». Значность номенклатурного номера должна быть минимальной, но достаточной для того, чтобы охватить важнейшие признаки соответствующего вида материала. Номенклатурные номера и учетные цены проставляются во всех первичных документах, которыми оформляется движение материалов, а также в регистрах оперативного и аналитического бухгалтерского учета. Это обеспечивает надежный контроль за движением и сохранностью материалов и позволяет избежать пересортицы и широко использовать компьютерную технику при обработке учетной информации. Согласно общему правилу оценки материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (ПБУ 5/01).

Фактическая себестоимость приобретаемых МПЗ включает в себя:

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

• суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультативные услуги, связанные с приобретением МПЗ;

• таможенные пошлины и иные платежи;

• невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МПЗ;

• вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;

• затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, в том числе расходы: по страхованию; по содержанию заготовительно-складского аппарата организации; по оплате транспортировки МПЗ до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором; по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит); по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и произведены до момента оприходования МПЗ на складе организации.

Фактические затраты по приобретению МПЗ определяют с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия запасов к учету, в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Фактическую себестоимость материалов бухгалтерия может рассчитать только по окончании месяца, когда поступят все платежные документы поставщиков материалов, а также платежные документы по оплате перевозки, погрузки, разгрузки и др. Однако движение материалов (поступление, расход) происходит ежедневно, и в первичных документах необходимо своевременно проставлять количество, цену и стоимость конкретного вида материала. Поэтому учет движения материалов ведут с использованием заранее установленных учетных цен. Такими ценами могут быть договорные или плановые цены. Договорная цена устанавливается в договорах-поставках, заключенных организацией с поставщиками. Плановые цены рассчитываются исходя из договорных цен, планируемых сумм расходов по доставке, погрузке, разгрузке и других затрат. Оценка производственных запасов по учетным ценам удобна в ситуации нестабильности и частого колебания покупных цен.

При ведении текущего учета по договорным ценам обособленно учитываются транспортно-заготовительные расходы (ТЗР). Фактическая себестоимость остатка и расхода материалов в этом случае определяется на основе учета их стоимости по договорным ценам и суммам ТЗР. При использовании в текущем учете плановых цен обособленно отражаются отклонения фактической себестоимости от плановых цен (экономия или перерасход). В конце месяца рассчитывают процент ТЗР данного вида материала или группы материалов, который определяют как отношение суммы остатка этих расходов на начало месяца и текущих расходов за месяц к суммам остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов, умноженное на 100%. Аналогичным способом рассчитывают процент отклонений фактической себестоимости заготовления материалов от их стоимости по плановым ценам. Найденный таким образом процент распространяется на стоимость материалов, израсходованных в течение месяца, в оценке по учетным ценам. Это позволяет исчислить сумму ТЗР (или отклонение фактической себестоимости от учетной цены), приходящуюся на израсходованные материалы и подлежащую списанию на те бухгалтерские счета, на которых отражен расход материалов. После такого списания израсходованные в течение месяца материалы отражают по фактической себестоимости. Рассмотренный вариант оценки запасов и расчета фактической

себестоимости отпущенных в производство материалов является традиционным и носит название – «Метод оценки запасов по средней себестоимости». При переходе на организацию учета в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности материалы на затраты производства при списании оцениваются методами ФИФО и ЛИФО.

При применении метода ФИФО материалы должны списываться по себестоимости соответствующих партий в хронологическом порядке их поступления. В условиях инфляции использование метода ФИФО обусловливает занижение стоимости отпущенных в производство ресурсов, завышение их остатка в балансе, а следовательно, завышение финансового результата от основной деятельности и улучшение показателей ликвидности. Метод ФИФО целесообразно использовать организациям, планирующим осуществление капитальных вложений за счет собственных средств и пользующимся при этом соответствующими льготами по налогу на прибыль. При применении метода ЛИФО происходит первоочередное списание материалов по себестоимости последних партий. Благодаря ему обеспечивается завышение стоимости отпущенных ценностей, занижение их остатка на конец месяца, а значит, снижение прибыли и ухудшение ликвидности. Данный метод рекомендуется использовать тем организациям, которые преследуют цель минимизировать налог на прибыль. Используется также метод оценки материальных ресурсов по себестоимости каждой единицы. Он основан на индивидуальной оценке материальных запасов (драгоценных металлов, драгоценных камней и т.п.). Для учета движения материалов (поступления, внутреннего перемещения, отпуска в производство и на другие цели) применяется типовая первичная учетная документация.

Поступление материалов от поставщиков контролирует отдел маркетинга организации, который ведет журнал учета поступающих грузов, где регистрируются транспортные, отгрузочные документы, а также документы, в которых фиксируется поступление материалов на склад организации. Журнал позволяет контролировать выполнение поставщиками договорных обязательств и своевременно предъявлять им претензии по качеству и недостаче материалов.

Доставку материалов на склад осуществляет экспедитор на основании доверенности, которую выдает ему бухгалтерия под расписку в журнале учета выданных доверенностей. Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает материально ответственному лицу, который проверяет соответствие количества и качества материалов данным счета поставщика. Если расхождений между фактически поступившим грузом и сопроводительными документами поставщика нет, то кладовщик выписывает приходный ордер (однострочный или многострочный). В этом случае допускается и бездокументальное оформление поступивших материалов: на документах поставщика (счетах-фактурах, товарно-транспортных накладных) материально ответственное лицо проставляет штамп, оттиск которого содержит основные реквизиты приходного ордера. При несоответствии показателей сопроводительных документов поставщика фактическому наличию поступивших материалов приемку материалов производит комиссия и оформляет акт о приемке материалов, который служит основанием для предъявления претензий поставщику.

Поступление материалов на склад при внутреннем перемещении материалов (передача со склада на склад, возврат из цехов на склад неиспользованных материалов, сдача отходов производства или отходов от ликвидации основных средств) оформляют накладной на внутреннее перемещение материалов. Накладную выписывают цеха-сдатчики в двух экземплярах: первый – сдающему складу (цеху) для списания материалов, а второй – принимающему складу (цеху) для их оприходования. Подотчетные лица приобретают материалы у других организаций, на рынке или у населения за наличный расчет. Документами, подтверждающими стоимость приобретенных материалов, являются товарный счет или акт (справка), составляемый подотчетным лицом. В акте указываются содержание хозяйственной операции, дата, место покупки, наименование, количество цены и материалов, а также данные паспорта продавца товара. Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица. Отпуск материалов на производственные цели (изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг), хозяйственные нужды (содержание зданий, сооружений, выполнение ремонтных работ), реализация на сторону излишних материалов документируются выпиской расходных документов. Для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска отдел маркетинга или плановый отдел выписывают лимитно-заборную карту. Данный документ заполняется в двух экземплярах сроком на один месяц. Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца передают производственному подразделению, второй – складу.

Сверхлимитный отпуск на производство или замена материалов одних видов материалами других видов оформляются сигнальным документом – требованием. При однократном отпуске материалов на хозяйственные нужды применяется требование, которое выписывается цехами, отделами в двух экземплярах: один экземпляр – для цеха, а второй – для склада. При реализации излишних материалов или отпуске их филиалам используется накладная на отпуск материалов на сторону. При перевозке автотранспортом материалов, отпущенных на сторону, выписывают товарно-транспортную накладную, которая служит основанием для списания материалов у грузоотправителя и расчетов за их перевозку с автотранспортной организацией.

Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами организации создают специализированные склады для хранения материалов, оборудованные стеллажами, полками, шкафами, необходимыми весоизмерительными приборами, мерной тарой. К месту хранения каждого вида материалов прикрепляют ярлык с указанием наименования материала, его номенклатурного номера, марки, сорта, размера, единицы измерения. Все поступившие в организацию материалы числятся за лицами, ответственными за их сохранность. Руководитель организации заключает с ними договоры о полной индивидуальной материальной ответственности в соответствии с действующим законодательством. Прием на работу, перемещение и увольнение материально ответственных лиц производится руководителем организации при согласии главного бухгалтера. Освобождение заведующего складом от работы разрешается только после сплошной инвентаризации и передачи числящихся за ним материалов другому лицу. Движение материалов отражается в карточках складского учета материалов, которые в начале года открывает бухгалтерия и выдает заведующему складом под расписку в специальном реестре. Заведующий складом заполняет в них реквизиты, характеризующие место хранения материалов в соответствии с материальными ярлыками, прикрепленными к месту хранения. Карточки располагаются в картотеке в порядке возрастания номенклатурных номеров с разделителями по каждому субсчету, группе и подгруппе материалов. Начальной записью в карточке является проставление входящего остатка на начало месяца. Последующие записи кладовщик делает

на основании первичных документов в день совершения операций. После каждой записи он выводит остаток материалов. В конце месяца в целях контроля кладовщик подсчитывает обороты за месяц по приходу и расходу и выводит остаток на конец месяца. Этот остаток должен соответствовать аналогичному показателю остатка на конец дня последней записи операции движения материала за текущий месяц. Если выведенный остаток материалов выше или ниже установленной нормы запасов, заведующий складом информирует об этом отдел маркетинга и выписывает сигнальную справку об отклонениях фактического остатка материалов от установленных норм запаса.

Учет материалов может вестись и в книгах сортового учета, которая содержит те же реквизиты, что и карточки складского учета. Бухгалтер обязан не реже одного раза в неделю (декаду) осуществлять на складах проверку своевременности и правильности оформления первичных документов и записей в карточке складского учета материалов и подтверждать это своей подписью в карточке. Одновременно с проверкой бухгалтер и материально ответственное лицо осуществляют приемку-передачу первичных документов. Аналитический учет движения материально-производственных запасов. Регистрами аналитического учета являются карточки количественно-суммового учета материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета материалов тем, что учет в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. Данные карточки заполняет бухгалтер, проставляя в них начальное сальдо и отражая движение материалов (приход, расход). Таким образом, в бухгалтерии дублируется складской учет, что является одним из недостатков, присущих количественно-суммовому методу.

По окончании месяца бухгалтер закрывает карточки количественно-суммового учета и переносит итоговые данные каждой карточки аналитические оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражениях но каждому складу отдельно по синтетическим счетам и субсчетам. Применять количественно-суммовой метод аналитического учета материалов рекомендуется в тех организациях, где количество наименований материалов незначительно. В средних и крупных организациях целесообразно применять

сальдовый, или оперативно-бухгалтерский, метод учета материалов. Его сущность состоит в том, что на складе ведутся карточки складского учета материалов, а в бухгалтерии – ведомость учета остатков материалов на складе (сальдовая книга). Ведомость учета остатков материалов заполняет заведующий складом по данным карточек складского учета, проверенным бухгалтером. Следовательно, проверенные бухгалтером непосредственно на складе в присутствии материально ответственного лица карточки складского учета становятся регистрами оперативно-бухгалтерского учета, а складской учет – составной частью аналитического бухгалтерского учета. Это позволяет организовывать аналитический учет материалов в бухгалтерии не по каждому номенклатурному номеру, а по группам материалов в денежном выражении. Итоговые данные групповой ведомости движения материалов используют для сверки с записями на субсчетах, открытых в Главной книге к синтетическому счету 10 «Материалы». Для взаимосвязи данных складского и бухгалтерского учета при сальдовом методе бухгалтерия ведет ведомость движения материалов

в стоимостном выражении в двух оценках:

1) по фактической себестоимости;

2) в учетных ценах.

Если сальдо по счету 10 на начало (конец) месяца в оценке по учетным ценам, показанное в ведомости движения материалов в стоимостном выражении, совпадает с аналогичным остатком в ведомости учета остатков материалов на складе, то это свидетельствует об отсутствии ошибок и правильности записей в карточках складского учета. Синтетический учет движения материально-производственных запасов. Согласно Плану счетов и ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» организациям предоставлено право выбора одного из двух способов синтетического учета материалов:

1) по фактической себестоимости приобретения (заготовления);

2) по учетным ценам.

При первом способе синтетический учет материалов ведется на счете 10 «Материалы» (или в разрезе субсчетов) в оценке по фактической себестоимости их приобретения (заготовления). Затраты по заготовке и доставке материальных ценностей включают в себя:

• расходы на содержание заготовительно-складского аппарата;

• транспортные расходы по доставке запасов до места их использования (если они не включены в цену на запасы);

• расходы по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с покупкой производственных запасов и относятся к периоду до даты оприходования производственных запасов на складах;

• суммовые разницы, возникающие до принятия запасов к учету;

• иные затраты.

При поступлении МПЗ дебетуют счета 10,11,19 и кредитуют соответствующие счета, в частности:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму стоимости поступивших материалов по ценам поставщиков и других затрат по заготовлению и доставке;

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – на сумму начисленных процентов за кредиты и займы, использованные на покупку материалов;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным организациям;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм;

25 «Общепроизводственные расходы» – на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;

20 «Основное производство» – на стоимость возвратных отходов.

Согласно ПБУ 5/01 фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Если размер вклада в уставный капитал превышает 200 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), то цену МПЗ должен подтвердить независимый оценщик. Затраты организации надоставку МПЗ следует включать в их фактическую себестоимость. Полученные в качестве вклада в уставный капитал материалы отражают по дебету счетов 10, 19 и кредиту счетов:

75 «Расчеты с учредителями» – на сумму согласованной стоимости МПЗ;

60 (76, 69, 70) – на сумму производственных затрат по доставке материалов.

Согласно ПБУ 5/01 безвозмездно полученные активы принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной цене. Согласно Методическим рекомендациям о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации сначала стоимость таких активов включают в состав доходов будущих периодов. Затем, когда их отпускают в производство, соответствующие суммы списываются на внереализационные доходы. При втором способе синтетический учет материальных ценностей ведут по учетным ценам и помимо счетов по учету МПЗ (10, 41, 43) используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В дебет счета 15 относят покупную стоимость материальных ценностей, но которым в организацию поступили расчетные документы поставщика, и другие расходы по приобретению материалов с кредита различных счетов в зависимости от источника поступления МПЗ, характера расходов по заготовке и доставке их в организацию (Д 15 – К 60,20,23,71,76). При оприходовании поступивших в организацию МПЗ их списывают по учетным ценам (Д 10, 11, 41 – К 15). Если учетная цена материальных ценностей меньше их фактической себестоимости (перерасход), в бухгалтерском учете делается проводка:

Д16-К15 – списано превышение фактической себестоимости над их учетной ценой (см. пример 5.5). Дебетовое сальдо по счету 16 списывают в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материальные запасы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство или проданных покупателям. Отклонения в стоимости материалов, отпущенных в производство, списываются на счета учета производственных затрат проводкой:

Д 20 (23, 25, 26, 44) – К 16 – списано отклонение в стоимости материалов.

Отклонения в стоимости проданных материалов списываются на счет 91, субсчет 2 «Прочие расходы»:

Д91–2-К16 – списано отклонение в стоимости проданных материалов. Учет операций по выбытию МПЗ (при продаже, передаче безвозмездно, как вклад в уставный капитал других организаций, списании или ином выбытии) ведется с использованием счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», субсчетов 91–1 «Прочие доходы», 91–2 «Прочие расходы», 91–9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Счет 90 «Продажи» используется, если организация продает материальные ценности, приобретенные специально для перепродажи.

У организации могут накапливаться излишки материалов, которые не используются в процессе производства. Такие производственные запасы могут быть проданы, переданы безвозмездно и т.п.

Если организация передает материалы безвозмездно, в учете делаются записи:

Д91–2-К10 – переданы материалы безвозмездно;

Д 91–2 – К 68 – начислен НДС по безвозмездно переданным материалам.

Убыток от безвозмездной передачи материалов при налогообложении прибыли не учитывается. При продаже (безвозмездной передаче) материалов оформляют

накладную на отпуск материалов на сторону (форма №М-15). Материалы могут быть внесены в качестве вклада в уставный капитал другой организации по согласованной стоимости. Данная передача отражается бухгалтерскими записями:

Д 58 «Финансовые вложения» – К 75 «Расчеты с учредителями» – отражена задолженность по вкладу в уставный капитал;

Д75-К91–1 – отражена рыночная стоимость переданных материалов;

Д91–2-К10 – отражена балансовая стоимость переданных материалов.

Обороты по передаче имущества как вклад в уставный капитал НДС не облагается. При исчислении налога на прибыль не учитывается в составе расходов организации убыток в виде разницы между оценкой вклада и балансовой стоимостью материалов. Списание МПЗ в результате стихийного бедствия (пожара и т.п.) отражается в бухгалтерском учете записями:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – К 10 – отражены потери материалов в результате пожара и т.п.;

Д 99 – К 10 – потери списаны на финансовые результаты (при отсутствии виновного лица).

Первичные документы на отпуск материалов группируются в бухгалтерии по назначению расходов (заказам, видам изделий, статьям расходов, подразделениям организации). Отпущенные в производство и на другие нужды материалы необходимо списать с кредита материальных счетов и включить их в себестоимость продукции по местам потребления. Порядок определения стоимости отпущенных материалов зависит от применяемого варианта их оценки при поступлении: по фактической себестоимости или учетным ценам.

При оценке материальных ресурсов по фактической себестоимости заготовления их списание производится одним из следующих методов (рассмотрены выше): ФИФО, ЛИФО, по средней себестоимости, по себестоимости каждой единицы. В случае оценки материальных запасов по учетным ценам фактическая себестоимость отпуска представляет собой сумму их учетной стоимости и величины отклонений, приходящихся на списанные ресурсы. Стоимость материалов по учетным ценам распределяют между различными счетами издержек производства на основании ведомости распределения материалов. Данная ведомость служит основанием для заполнения учетных регистров для формирования производственных затрат: ведомостей №12 и 15, журналов-ордеров №10 и 10–1. На основании ведомости распределения материалов оформляют бухгалтерскую запись на списание материалов по учетным ценам по кредиту счета 10 и дебету счетов 20, 23, 25, 26 и др.

Величина отклонений, относящаяся к списанным материалам, исчисляется путем умножения учетной стоимости отпущенных ресурсов на средний процент отклонений. Последний находится путем сопоставления суммы отклонений по начальному остатку и поступившим в течение месяца материалам с суммами начального остатка и прихода материалов. Отклонения списываются на те же производственные счета, что и при списании материалов по учетным ценам.

При журнально-ордерной форме учета учет расчетов с поставщиками ведут в журнале-ордере №6, который открывается суммами незаконченных расчетов с поставщиками на начало месяца. Аналитический учет в этом журнале-ордере осуществляют по каждому платежному документу, приходному ордеру или приемному акту.

Для выявления фактической себестоимости материалов, отклонений от стоимости их по учетным ценам, для контроля за сохранностью материалов, а также для увязки синтетического и аналитического учета в бухгалтерии по истечении каждого месяца составляют ведомость движения материальных ценностей. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (далее – Методические указания), принятые во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, вступили в действие начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 г. Организациям предоставлено право организовать учет специнструментов, спецприспособлений, спецоборудования в порядке, предусмотренном в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Вместе с тем Методические указания предписывают учитывать специнструмент, спецприспособления, спецоборудование (далее – спецоснастка) и спецодежду, находящиеся в собственности организации, а также в хозяйственном ведении или оперативном управлении, на счете 10 «Материалы» и соответствующих субсчетах 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации». Спецоснастка и спецодежда, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее использовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником. Спецоснастка и спецодежда, находящиеся в собственности организации, а также в хозяйственном ведении или оперативном управлении, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, т.е. в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление, исчисленных в порядке, изложенном в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. В случае изготовления спецоснастки и спецодежды собственными силами организации затраты по ее изготовлению предварительно группируются на соответствующих счетах учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.): Д 20 (23, 25) – К 10, 70, 68 и др.

В бухгалтерском учете передача спецоснастки и спецодежды, изготовленной силами организации, на склады организации по требованиям-накладным и (или) накладным (типовые формы №М-11 и М-15 соответственно) отражается по фактической себестоимости: Д 10–10 – К 20, 23, 25 и др. – оприходована спецоснастка и спецодежда.

Отпуск спецоснастки и спецодежды в производство (эксплуатацию) со складов организации производится на основании первичных учетных документов (типовые формы №М-11 и М-15), а также лимитно-заборных карт (типовая форма №М-8) или (при необходимости) самостоятельно разработанных организацией форм документов по движению спецоснастки и спецодежды. Данная передача отражается в бухгалтерском учете следующим образом: Д 10–11 – К 10–10 – передана спецоснастка и спецодежда в эксплуатацию по фактической себестоимости.

Допускается единовременное списание стоимости спецодежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, в дебет производственных счетов в момент ее передачи сотрудникам организации. Отпуск спецодежды сотрудникам организации отражается в бухгалтерском учете следующей записью: Д 20 (23), 25 – К 10, субсчет «Спецодежда в эксплуатации» – списана стоимость спецодежды на себестоимость продукции. Стоимость спецодежды со сроком полезного использования свыше 12 месяцев погашается линейным способом исходя из сроков ее полезного использования. Стоимость спецоснастки погашается организацией либо способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг), либо линейным методом. Стоимость спецоснастки, предназначенной для индивидуальных запасов или используемой в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент передачи в производство (эксплуатацию). В случаях полного переноса (списания) стоимости спецоснастки при передаче в производство (эксплуатацию) организациям рекомендуется с целью обеспечения контроля за сохранностью принять ее стоимость на забалансовый учет по дополнительно вводимому забалансовому счету «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию». Учет спецоснастки на этом забалансовом счете ведется в одностороннем порядке в разрезе наименований (номенклатурных номеров) спецоснастки или ее групп по фактической себестоимости приобретения (изготовления). Методическими указаниями определен бухгалтерский учет выбытия спецоснастки и спецодежды. Списание данных объектов учета осуществляется только по факту их физического износа. Выбытие объекта спецоснастки и спецодежды имеет место в случае продажи, передачи безвозмездно, морального и физического износа, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях. Выбытие спецоснастки в качестве объекта учета организации производится на основании акта на списание. Организация может использовать типовые формы: акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов и акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Если при выбытии спецоснастки не вся ее стоимость была списана на затраты от обычных видов деятельности, то оставшаяся сумма считается операционным расходом. Организация проводит инвентаризации и проверки наличия (состояния) спецоснастки и спецодежды в порядке, установленном Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. В случае выявления недостачи данные

объекты списывают на основании акта о выявленной недостаче. Спецоснастка и спецодежда, находящиеся в производстве (эксплуатации), списываются по остаточной стоимости (фактическая себестоимость минус часть его стоимости, списанной на себестоимость продукции (работ, услуг)) следующей бухгалтерской проводкой: Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – К 10–11. Одновременно по фактической себестоимости с забалансового учета списывается спецоснастка по кредиту субсчета «Спецоснастка, переданная в эксплуатацию». Фактическая себестоимость или остаточная стоимость в зависимости от конкретных причин потерь спецоснастки и спецодежды подлежит списанию следующей записью: Д счетов учета затрат на производство, расчетов по возмещению ущерба, финансовых результатов – К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Спецодежда выдается работникам в порядке, установленном коллективным договором на основе типовых норм бесплатной выдачи спецодежды, спецобуви и т.п. На каждого работника заводится личная карточка, в которой отражаются выдача работникам и возврат ими спецодежды. Кроме того, в документах, которыми оформляется отпуск спецодежды работникам, должно быть отражено основание ее выдачи, а в личной карточке – срок ее носки и процент годности на момент выдачи. Спецодежда подлежит возврату работниками при увольнении, а также по окончании сроков ее носки взамен получаемой новой. Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации» суммы дооценки и уценки оборотных активов рассматриваются в качестве прочих финансовых результатов и включаются в состав операционных доходов и расходов. Если организация проводит переоценку материалов, то ее результат по мере выявления (т.е. после окончания переоценки и утверждения руководителем) списывается непосредственно на счет 91:

Д 91–2 – К 10 – сумма уценки;

К91–1 – Д 10 – сумма дооценки.

В аналитическом учете к счету 91 открывается отдельный субсчет для накапливания данных о проведенной переоценке. В дальнейшем результат от переоценки материалов отражается на счете 99 «Прибыли и убытки» в составе сальдо прочих доходов и расходов.

В российском бухгалтерском учете с начала 90-х годов XX века действует правило, согласно которому запасы материалов подлежат отражению в бухгалтерском балансе по наименьшей из двух оценок: фактической себестоимости приобретения (заготовления) или цене возможной реализации (рыночной). Отражение сумм снижения стоимости материалов осуществляется на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» (контрарный счет, который служит для уточнения оценки материалов). Перед составлением бухгалтерского баланса (как правило, годового) фактическую себестоимость заготовления (приобретения) материалов сравнивают с текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи). Такое сопоставление проводят по испорченному сырью и материалам, а также в отношении запасов, которые полностью или частично морально устарели или рыночные цены на которые устойчиво снижаются. Когда фактическая себестоимость оказывается ниже текущей рыночной стоимости, в качестве балансовой оценки материалов принимается фактическая себестоимость. Если текущая рыночная стоимость ниже фактической, материалы показывают в балансе по текущей рыночной стоимости, а в отчете о прибылях и убытках признают убыток от снижения стоимости запасов. Тем самым в соответствии с требованием осмотрительности организация в отчетном периоде:

• не допускает завышения стоимости материалов;

• страхуется от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному периоду.

Сумму резерва под снижение стоимости материальных запасов определяют путем сопоставления фактической себестоимости с рыночной стоимостью по каждому номенклатурному номеру или по группам однородных материальных ценностей. На общую сумму резервов под снижение стоимости материальных ценностей дебетуют счет 91 и кредитуют счет 14. В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена запись «Д 91 – К 14», зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Закрытие счета 14 осуществляют исходя из предположения полного расходования материалов в следующем отчетном периоде. Остаток на счете 14 показывает превышение фактической себестоимости материальных ценностей над их рыночной стоимостью только на конец отчетного периода.

Инвентаризация материальных ценностей проводится аналогично инвентаризации основных фондов организации. МПЗ заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества, артикула, сорта и др. В соответствии с ПВБУ излишки материальных ценностей приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации:

Д 10,43,41 – К 91–1 «Прочие доходы». При выявлении фактов недостач, хищений, порчи материалов их фактическая себестоимость или ее часть (при порче материалов) отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д 94-К 10;

Д 94 – К 10 – восстановлен НДС (если он был принят к вычету);

Д 94 – К 19 – отнесен на недостачу НДС (если он не был принят к вычету).

Недостача и порча материалов списываются в пределах норм естественной убыли на издержки производства или обращения:

Д 20 (44) – К 94.

При списании недостачи и порчи сверх норм делаются следующие проводки:

Д 73–2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» – К 16 (в случае установления виновных лиц);

Д 91–2 «Прочие расходы» – К 16 (в случае отсутствия виновных лиц или отказа суда в иске).

Стоимость материалов, утраченных в результате стихийных бедствий, списывается с кредита счета 10 в дебет счета 99.

**8. Учет оплаты труда и расчетов с персоналом предприятия**

Процесс производства связан с затратами не только овеществленного (в средствах и предметах труда), но и живого труда. Труд является важнейшим элементом производственного процесса. Сторонами трудовых отношений являются работник (физическое лицо) и работодатель (физическое либо юридическое лицо), взаимоотношения которых определяются Трудовым кодексом Российской Федерации. Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные Госкомстатом России. Прием работника на работу, как правило, производят на основании его заявления и оформляют приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма №Т-1), который готовит кадровая служба организации. Если принимают несколько сотрудников, то оформляют приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (форма №Т-1а). Приказ составляется в одном экземпляре и подписывается руководителем организации. Работник должен ознакомиться с приказом и поставить на нем свою подпись. На основании приказа в трудовой

книжке делается запись о приеме на работу, заполняется личная карточка работника (форма №Т-2), а в бухгалтерии открывается лицевой счет (форма №Т-54). После этого с работником заключают трудовой договор, который согласно ТК РФ заключают в письменной форме в двух экземплярах: один экземпляр передают работнику, другой остается в организации. Личную карточку работника составляют в одном экземпляре. Заполняет карточку сотрудник отдела кадров или другой работник, уполномоченный на это руководителем организации. Заполняя карточку, используют данные приказа о приеме сотрудника на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документов об образовании, свидетельства государственного пенсионного страхования, свидетельства о постановке на учет в налоговой инспекции (о присвоении ИНН). В личной карточке указывают стаж работы (общий и непрерывный). Стаж рассчитывают на основании записи в трудовой книжке.

Увольнение работников производится по основаниям, предусмотренным главой 13 ТК РФ. Работник может быть уволен по истечении срока действия договора, по инициативе работодателя, по договоренности сторон, по собственному желанию. При увольнении работника необходимо оформить приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником (форма №Т-8). Если в один день увольняется несколько работников, оформляют приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работниками (форма №Т-8а).

Увольняемому работнику должны быть выплачены:

• заработная плата за время, фактически отработанное в месяце увольнения;

• компенсация за неиспользованный отпуск (если работник имел право на оплачиваемый отпуск, но в отпуске не был).

Кроме того, в некоторых случаях увольняемым работникам выплачивают:

• выходное пособие в размере двухнедельного среднего заработка;

• выходное пособие в размере месячного среднего заработка;

• среднюю заработную плату за период трудоустройства.

В большинстве организаций установлена пятидневная рабочая неделя. Вместе с тем согласно ТК РФ организация может установить шестидневную рабочую неделю с предоставлением выходных дней по скользящему графику. Некоторым работникам должно быть установлено сокращенное рабочее время или неполное рабочее время. Труд работников, которым установлено сокращенное рабочее время (учителя, врачи, инвалиды и т.д.), оплачивается исходя из нормальной продолжительности рабочего времени. Поэтому факт работы по сокращенному рабочему времени на размер оплаты труда не влияет.

Оплата труда работников, которым установлено неполное рабочее время, производится исходя из фактически отработанного времени.

В нашей стране существуют самые различные системы оплаты труда:

• повременная (тарифная), когда оплачивается то время, которое работник фактически отработал;

• сдельная, когда оплачивается то количество продукции, которое работник изготовил;

• система выплат на комиссионной основе, при которой размер оплаты труда устанавливается в процентах от выручки, полученной организацией;

• система плавающих окладов, при которой труд оплачивается исходя из суммы денежных средств, которую организация может направить на выплату заработной платы за конкретный период времени;

• бестарифная система, при которой труд оплачивается исходя из расчета трудового вклада каждого конкретного работника.

Повременная (тарифная) система оплаты труда. При данной системе работнику устанавливается определенная ставка (тариф) в час, день или месяц. Расчет оплаты труда производится исходя из фактически отработанного времени. Начисление заработной платы производится по табелю рабочего времени. Размеры часовых (дневных) тарифных ставок и окладов для различных работников организации устанавливают в Положении по оплате труда и указывают в штатном расписании. Повременная оплата труда может быть двух видов: простой и повременно-премиальной. При повременно-премиальной оплате труда помимо заработной платы могут начисляться премии, которые устанавливаются как в твердых суммах, так и в процентах от оклада. При этом заработная плата рассчитывается так же, как и при простой повременной оплате труда. Премия может выплачиваться как вместе с заработной платой, так и отдельно от нее. Сдельная система оплаты труда. Сдельная система оплаты труда предполагает начисление работнику заработной платы в соответствии с выработкой. Сдельная система оплаты труда может быть следующих видов:

• простая;

• сдельно-премиальная;

• сдельно-прогрессивная;

• косвенно-сдельная;

• аккордная.

При простой сдельной оплате труда заработная плата исчисляется исходя из сдельных расценок, установленных в организации, и количества продукции, которое изготовил работник. Сдельно-премиальная оплата труда отличается от сдельной тем, что при перевыполнении нормы работнику выплачивается премия, которая может устанавливаться как в твердых суммах, так и в процентах от заработной платы по сдельным расценкам.

Сдельно-прогрессивная оплата труда характеризуется тем, что сдельные расценки зависят от количества произведенной продукции за тот или иной период времени (например, месяц). Чем больше произведено продукции, тем выше сдельная расценка.

Косвенно-сдельная оплата труда, как правило, применяется для оплаты труда рабочих обслуживающих и вспомогательных производств. Их заработная плата зависит от выработки рабочих основного производства, получающих заработную плату по сдельной системе.

Аккордная оплата труда является одной из разновидностей сдельной оплаты труда бригады работников. При этой системе бригаде, состоящей из нескольких человек, дается задание, которое необходимо выполнить в определенные сроки. За выполнение задания бригаде выплачивается денежное вознаграждение, которое делится между работниками бригады исходя из времени, отработанного каждым членом бригады.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Планом счетов в зависимости от выполненных работ заработную плату можно включать в состав:

• расходов по обычным видам деятельности;

• вложений во внеоборотные активы;

• внереализационных или операционных расходов;

• расходов будущих периодов;

• чрезвычайных расходов.

Кроме того, заработная плата может выплачиваться за счет резерва предстоящих платежей или чистой прибыли организации.

Расчеты по заработной плате учитывают на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление заработной платы отражают по кредиту счета 70.

Сумма заработной платы облагается единым социальным налогом (ЕСН), взносами на обязательное пенсионное страхование, взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и налогом на доходы физических лиц (НДФЛ). Выплаты, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль, ЕСН и взносом на обязательное пенсионное страхование не облагаются. Начисление взноса на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

Д 20 (23,25, 29,44) – К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию».

Начисление ЕСН отражается в бухгалтерском учете такими проводками:

Д 20 (23, 25, 29, 44) – К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «ЕСН» – начислен ЕСН по заработной плате в части, которая подлежит уплате в федеральный бюджет;

Д 20 (23, 25, 29,44) – К 69–1 «Расчеты по социальному страхованию» – начислен ЕСН по заработной плате в части, которая подлежит уплате в фонд социального страхования;

Д 20 (23,25,29,44) – К 69–3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» – начислен ЕСН по заработной плате в части, которая подлежит уплате в фонд обязательного медицинского страхования.

Сумма ЕСН, начисленная в федеральный бюджет, уменьшается на сумму начисленных организацией за тот же период взносов на обязательное пенсионное страхование работников:

Д 68, субсчет «Расчеты по ЕСН» – К 69–2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» – начислены взносы на обязательное пенсионное страхование, зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

Из начисленной работникам организации заработной платы производят различные удержания, которые могут осуществляться в пользу:

• бюджета (налог на доходы физических лиц и др.);

• организации, в которой работает работник (невозвращенные подотчетные суммы, материальный ущерб и др.);

• третьих лиц (алименты, суммы, предназначенные для возмещения причиненного вреда, и др.).

Налог на доходы физических лиц. Большинство доходов, выплачиваемых организацией работникам в течение календарного года, облагаются налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) по ставке 13%. В частности, налогом облагается заработная плата, премии и вознаграждения, надбавки, доплаты и др.

Перечень выплат, не облагаемых НДФЛ, установлен НК РФ.

В частности, к ним относятся:

• большинство установленных законодательством пособий и компенсаций (выходное пособие, выплачиваемое при увольнении сотрудников, пособие по беременности и родам, единовременное пособие при рождении ребенка, пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет, пособие на погребение и др.);

• суммы материальной помощи, не превышающие 2000 руб. в год;

• стоимость лечения работника и членов его семьи, оплаченного организацией за счет нераспределенной прибыли;

• расходы работника на приобретение медикаментов в пределах 2000 руб. в год и др.

Для некоторых доходов установлены специальные налоговые ставки, по которым облагаются доходы, полученные в виде:

• дивидендов;

• материальной выгоды, которая возникает при получении сотрудником от организации займа или ссуды;

• выигрышей и призов, полученных на конкурсах, играх, проводимых в целях рекламы товаров.

Выплачивая работникам доходы, организация Обязана удержать налог на доходы и перечислить сумму налога в бюджет. В бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д 70 – К 68, субсчет «Расчеты по НДФЛ» удержан налог на доходы с сумм, выплаченных работника организации. Налогом облагается общая сумма дохода, которую работник получил от организации в календарном месяце, уменьшенная на сумму доходов, не облагаемых налогом, и на сумму налоговых вычетов.

Налоговый вычет – это твердая денежная сумма, уменьшающая доход работника при исчислении налога. Налоговые вычеты бывают стандартные, социальные, имущественные и профессиональные. Организация может уменьшить доход работника только на стандартные и профессиональные налоговые вычеты. Социальные и имущественные вычеты работник может получить в налоговой инспекции, где он состоит на учете, при подаче декларации о доходах за прошедший год.

Стандартные налоговые вычеты уменьшают только сумму дохода, облагаемую налогом по ставке 13%. Доход работников, облагаемый налогом, ежемесячно уменьшают на стандартные налоговые вычеты. Стандартные налоговые вычеты могут быть предоставлены в сумме:

• 3000 руб.;

• 500 руб.;

• 400 руб.;

• 300 руб.

Если доход работника меньше, чем предоставленный ему налоговый вычет, то НДФЛ с него не удерживается. Право на вычет в размере 3000 руб. в месяц имеют работники, которые пострадали на атомных объектах в результате аварий и испытаний ядерного оружия, инвалиды ВОВ и др. Право на вычет в размере 500 руб. в месяц имеют Герои Советского Союза или Российской Федерации, инвалиды с детства, работники, ставшие инвалидами I и II групп, и др. Если работник работает в организации не с начала года, то вычет предоставляется с учетом дохода, который он получил на прежнем месте работы. При этом работник должен представить в бухгалтерию справку о доходах по форме №2-НДФЛ с предыдущего места работы. Вычет в размере 300 руб. на каждого ребенка предоставляется всем работникам, которые имеют детей. Вычет применяется до того момента, пока доход работника, облагаемый налогом по ставке 13%, не превысит 20 000 руб. Налоговый вычет предоставляется на каждого ребенка и до конца того года, в котором ребенок достиг указанного возраста. Если работник имеет право на несколько стандартных вычетов, размер которых составляет 3000, 500 и 400 руб., ему предоставляется максимальный из них. Вычет на содержание детей в размере 300 руб. Предоставляется независимо от того, пользуется работник другим вычетом или нет. Удержание алиментов. Удержания алиментов производятся

в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации. Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные диеты или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному Исполнителю. В письменных заявлениях о добровольной уплате алиментов работники обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты, адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов. Алименты на содержание несовершеннолетних детей удерживаются с дохода работника как по основному месту работы, так и при работе по совместительству. Удержание алиментов производят до достижения ребенком совершеннолетия (18 лет). Перечень доходов, из которых удерживаются алименты на несовершеннолетних детей, утверждается Правительством РФ. К таким доходам, в частности, относятся заработная плата, все виды доплат и надбавок и т.п. В соглашении или исполнительном листе может быть предусмотрено удержание алиментов как в долях от дохода работника, так и в фиксированной сумме. Для учета обязательных удержаний организации необходимо открыть субсчет «Расчеты по исполнительным документам» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При вычитании денежных сумм по исполнительным документам в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д 70 – К 76, субсчет «Расчеты по исполнительным документам» – удержаны денежные средства по исполнительному документу из заработной платы работника. Выплата удержанных денежных сумм взыскателю из кассы организации оформляется проводкой:

Д 76, субсчет «Расчеты по исполнительным документам» – К 50 «Касса» – удержанная сумма выдана получателю из кассы организации. При перечислении удержанных денежных сумм взыскателю на его расчетный счет делается следующая запись: Д 76, субсчет «Расчеты по исполнительным документам» – К 51 «Расчетные счета» – удержанная сумма перечислена на банковский счет взыскателя. Если удержанная сумма переводится взыскателю по почте с уведомлением, то в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д 57 «Переводы в пути» – К 50 – удержанные средства сданы в почтовое отделение для пересылки взыскателю. После получения уведомления от почты о получении средств взыскателем в учете делается проводка: Д 76, субсчет «Расчеты по исполнительным документам» – К 57 «Переводы в пути» – списана удержанная сумма, полученная взыскателем.

Удержания по инициативе организации. По инициативе организации могут осуществляться удержания из заработной платы работника:

• за причиненный материальный ущерб;

• форменную одежду;

• своевременно не возвращенные подотчетные суммы;

• за неотработанные дни оплаченного отпуска и т.п.

Работник в процессе своей трудовой деятельности может нанести материальный ущерб организации (например, потерять или испортить имущество). Если с работником заключен гражданско-правовой договор, ущерб возмещается в порядке, установленном гражданским законодательством, которое предусматривает полное возмещение ущерба. Если с работником заключен трудовой договор, то ущерб возмещается в соответствии с трудовым законодательством, которое устанавливает возмещение работником работодателю причиненного ему прямого действительного ущерба.

Размер ущерба при утрате и порче имущества определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества. Сумма ущерба, не превышающая среднемесячный заработок работника, удерживается из его заработной платы (на основании приказа руководителя) и отражается следующей бухгалтерской записью:

Д 70 – К 73–2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Целый ряд организаций выдают работникам форменную Одежду (некоторым работникам она положена по законодательству). Стоимость бесплатно выданной форменной одежды может быть удержана из заработной платы, если работник:

• увольняется и не возвращает форменную одежду организации;

• испортил или потерял форменную одежду до окончания срока ее носки.

В этом случае на сумму удержаний за форменную одежду в бухгалтерском учете делается следующая запись: Д 70-К 73–2.

Удержание своевременно не возвращенных сумм, полученных работником под отчет, отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

Д 70 – К 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Отпускные. Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Право на отпуск за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации. Отпуск за второй и последующие годы работы может быть предоставлен в любое время года в соответствии с графиком отпусков. Продолжительность очередного ежегодного отпуска составляет 28 календарных дней. При этом в период отпуска не включаются праздничные дни. Некоторым категориям работников предоставляются удлиненные основные отпуска, а именно:

• инвалидам – 30 календарных дней;

• работникам детских учреждений – 48 календарных дней;

• работникам образовательных учреждений и педагогам – от 48 до 56 календарных дней.

Часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией. При увольнении работнику выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска. Сумму отпускных рассчитывают исходя из среднего дневного заработка работника. Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется за последние три календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 3 (количество месяцев) и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней).

Чтобы рассчитать средний дневной заработок, необходимо определить:

• расчетный период (три календарных месяца с 1-го по 1-е число, предшествующих уходу работника в отпуск;

• сумму выплат, которую получил работник в расчетном периоде.

Для расчета средней заработной платы учитываются все виды выплат, предусмотренные системой оплаты труда организации, независимо от источников этих выплат. Для оплаты отпускных работникам организация может создавать резерв на оплату отпусков. Однако создание такого резерва не обязательно. Порядок отражения в бухгалтерском учете расходов на оплату отпусков зависит от того, создан такой резерв в организации или нет. Отражение отпускных при отсутствии резерва. Если отпускные начисляются работнику за текущий месяц, то их сумма учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности: Д 20 (23, 25, 26, 29,44 и др.) – К 70 – начислены отпускные работникам.

Сумма отпускных облагается НДФЛ, взносами на обязательное пенсионное страхование и на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также ЕСН в том же порядке, что и заработная плата. Если отпускные начисляются за тот месяц, который еще не наступил, то их сумма учитывается в составе расходов будущих периодов:

Д 97 – К 70 (68, субсчет «Расчеты по ЕСН», 69–1,69–3) – сумма отпускных учтена в составе расходов будущих периодов. При наступлении того месяца, за который начислены отпускные, их сумма (в том числе взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и ЕСН) включаются в состав расходов по обычным видам деятельности: Д 20 (23, 25, 26, 29, 44 и др.) – К 97 – затраты на выплату отпускных учтены в составе расходов по обычным видам деятельности.

Начисление отпускных за счет резерва. Организация имеет право создавать резерв на оплату отпусков. В этом случае отпускные начисляются за счет ранее созданного резерва. Решение о создании и порядке формирования резерва должно быть отражено в учетной политике организации. Величину резерва на оплату отпусков организации определяют самостоятельно (например, исходя из предполагаемых расходов па выплату отпускных за год). Сумма резерва определяется в расчете на год. Ежемесячно бухгалтер должен начислять резерв из расчета 1/12 его годовой суммы.

При начислении резерва для оплаты отпускных работникам в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д 20 (23,25,26,29,44 и др.) – К 96 – начислен резерв на оплату отпусков работникам.

Начисление отпускных за счет созданного резерва отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

Д 96 – К 70 – начислены отпускные работникам организации;

Д 96 – К 69–1 (68, субсчет «Расчеты по ЕСН», 69–3) – начислены ЕСН и взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

Д 68, субсчет «Расчеты по ЕСН» – К 69–2 – начисленные взносы на обязательное пенсионное страхование зачтены в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет.

Оставшиеся по окончании текущего года в резерве невыплаченные суммы необходимо сторнировать:

Д 20 (23,25,44 и др.) – К 96 – сторнирована сумма неиспользованного резерва.

**9. Учет расходов**

По экономической роли в процессе производства затраты подразделяются на основные затраты и накладные расходы. Основные затраты – это затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции, работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, износ инструментов и т.д.). Основные затраты учитываются на счетах учета производственных затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Накладные расходы – это расходы по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Накладные расходы учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Эта классификация имеет важное значение в производстве, которое осуществляется но индивидуальным проектам и где большое количество разных видов затрат относится на накладные расходы, что существенно затрудняет определение эффективности и рациональности производственных расходов. В этом случае применяются нормы накладных расходов.

По способу включения в себестоимость продукции затраты разделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты – это затраты, которые можно прямо отнести на определенные виды продукции, работ, услуг (сырье, материалы, полуфабрикаты, заработная плата рабочих, начисления на заработную плату и т.п.). Прямые затраты учитываются на счетах 20, 23.

Косвенные (накладные) затраты – это затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции (затраты на освещение, отопление и т.п., общепроизводственные, общехозяйственные расходы). Косвенные затраты учитываются на счетах 25,26 и в конце месяца распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг пропорционально условно выбранной базе.

Общее между этими двумя классификациями заключается в том, что прямые затраты зачастую являются одновременно и основными. Разница же в том, что классификация на прямые и косвенные предполагает распределение косвенных (накладных) затрат между различными видами продукции.

По отношению к объему производства различают переменные и постоянные затраты.

Переменные затраты – это затраты, которые осуществляются пропорционально объему выпущенной продукции (сырье, материалы, заработная плата основных рабочих с начислениями, общепроизводственные расходы). Переменные затраты учитываются на счетах 20, 23, 25.

Постоянные затраты – это затраты, которые не зависят от объема выпускаемой продукции (освещение, отопление, заработная плата управленческого персонала и т.п., общехозяйственные расходы). Эти расходы могут осуществляться и при полной остановке производства. Постоянные расходы учитываются на счете 26.

Данная классификация применяется для определения того объема продаж, при котором производство становится безубыточным, т.е. когда размер постоянных затрат на единицу реализованной продукции будет равен разнице между продажной ценой единицы изделия и суммой переменных затрат, включенных в себестоимость этого изделия.

В зависимости от метода включения затрат в себестоимость различают:

* сокращенную фактическую производственную себестоимость, которая состоит из затрат на производство продукции, работ, услуг (счета 20 + 23 + 25);
* полную фактическую производственную себестоимость, которая включает в себя суммы затрат на производство продукции, работ, услуг плюс общехозяйственные расходы (счета 20 + 23 + 25 + 26);
* полную себестоимость продукции, работ, услуг, которая складывается из полной фактической производственной себестоимости плюс расходы на продажу (счета 20 + 23 + 25 + 26 + 44).

В зависимости от оперативности формирования себестоимость подразделяется:

* на фактическую – определяется по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции, работ, услуг;
* нормативную – устанавливается на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других текущих норм затрат;
* плановую – представляет собой среднюю себестоимость продукции, работ, услуг на плановый (отчетный) период (год, квартал). В плановую себестоимость не включаются непроизводственные расходы.

По отношению к календарному периоду все затраты делятся на текущие и единовременные.

Текущие затраты – основные технологические затраты, имеющие постоянный характер.

Единовременные (периодические) затраты обеспечивают нужды организаций на длительный период. В бухгалтерском учете они должны быть равномерно распределены по календарным периодам, для чего производится бюджетирование таких расходов. По возможности прогнозирования расходы делятся на планируемые и внеплановые. Планируемыми считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. Внеплановые (непроизводительные) расходы являются резервом снижения себестоимости продукции (потерь от простоев, брака продукции и др.).

По сферам возникновения различают расходы:

• относящиеся к сфере производства;

• относящиеся к сфере обращения (расходы на продажу), которые включаются в полную себестоимость продукции.

Основной группировкой затрат в бухгалтерском учете является группировка затрат по экономическому содержанию и целевому назначению.

По экономическому содержанию расходы группируют на ряд экономических элементов, т.е. выделяют экономически однородный вид таких затрат, которые невозможно разложить на составные части. Данная группировка отвечает на вопрос: что было израсходовано на производство продукции вне зависимости от того, на какие цели были произведены расходы? Группировка по элементам показывает, к какой группе производств относится конкретное производство (материалоемкое, трудоемкое, фондоемкое, энергоемкое), а следовательно, позволяет определить основной путь снижения затрат организации.

Затраты группируют по следующим элементам:

* материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация основных фондов;
* прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

При этом по элементам материальных затрат отражают только покупные материалы, изделия, топливо, энергию. Оплату труда и отчисления на социальные нужды отражают только применительно к персоналу основной деятельности. НК РФ не выделяет в отдельную группу отчисления на социальные нужды, а включает их в прочие затраты. Группировка затрат по целевому назначению отражает, на какие цели и где были произведены затраты.

С 2002 г. согласно НК РФ расходы в зависимости от характера, а также условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются:

• на расходы, связанные с производством и реализацией продукции,

• внереализационные расходы.

К расходам, связанным с производством и реализацией продукции (НК РФ), относятся:

• расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров, услуг, а также имущественных прав;

• расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на содержание их в исправном состоянии;

• расходы на освоение природных ресурсов;

• расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки;

• расходы на обязательное и добровольное страхование;

• прочие расходы.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

• расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

• сумма расходов может быть определена;

• имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

При соблюдении этих условий обоснованные и документально подтвержденные затраты (признанные расходы) налогоплательщика могут уменьшить его доходы. Таким образом, понятие расходов имеет важное значение в налоговом учете при формировании финансового результата как разницы между доходом и расходом организации. Произведенные организацией, но еще не признанные расходами затраты отражаются по дебету счетов, предназначенных для учета производства готовой продукции или отгруженных товаров. Затраты становятся расходами в момент признания дохода, т.е. его отражения по кредиту счетов 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы», и списываются против этого дохода в дебет счетов. При отражении затрат необходимо соблюдать принципы обоснованности и документальной подтвержденности. К материальным расходам относятся затраты организации на приобретение:

• сырья и материалов, используемых в производстве продукции, для упаковки продукции и иных хозяйственных нужд;

• запасных частей, используемых для ремонта оборудования, инструментов и т.д.;

• комплектующих изделий и полуфабрикатов;

• топлива, воды и энергии;

• работ и услуг производственного характера.

Кроме того, для целей налогообложения к материальным расходам приравниваются:

• затраты на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;

• потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли;

• технологические потери при производстве и транспортировке;

• затраты на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения, включая комиссионное вознаграждение, суммы, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением ценностей. Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходами сырья и материалов в производстве

понимают их непосредственное потребление в процессе производства. Отпуск материалов в кладовые цехов рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей. Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют четыре основных метода:

1) документирования;

2) партионного раскроя;

3) инвентарный;

4) нормативный.

По истечении месяца цеха составляют отчеты о расходе сырья и материалов, где указывают нормативный и фактический расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. В отчетах дается объяснение причин перерасхода или экономии по материалам. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости (машинограмму) распределения израсходованных сырья и материалов (разработочная таблица №1), где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов. Во многих отраслях и производствах распределение сырья и материалов по видам продукции осуществляют прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию указывают вид (код) изделия. Нередко из одного основного материала изготовляют несколько однородных видов изделий. В этом случае затраты материалов на каждое изделие можно распределить косвенным путем: пропорционально их нормативному расходу на изделие на фактический выпуск изделий или коэффициентным способом, при котором за основу распределения принимается коэффициент содержания, показывающий соотношение потребления материалов по каждому изделию. Покупные изделия, полуфабрикаты и у слуги производственного характера, вспомогательные материалы. Для контроля за движением и использованием полуфабрикатов составляют оперативный баланс движения деталей в производстве, который ведется на основе накопительных документов, где записываются данные о получении и передаче полуфабрикатов. Распределение между видами продукции осуществляется теми же способами, что и для сырья и материалов. В случае выделения в отдельную статью затраты на вспомогательные материалы между изделиями распределяются так же, как и затраты на основные материалы. Топливо и энергия, как правило, включаются в себестоимость изделий по местам их потребления на основе показаний счетчиков, замеров или взвешивания. При невозможности учесть их прямым путем применяют способы, соответствующие характеру и типу производства.

В бухгалтерском учете топливо и энергию на технологические цели отражают по дебету счетов 20,23 и кредиту счета 10, расход покупных топливно-энергетических ресурсов – по дебету счетов 20,23 и кредиту счета 60, использование топлива в основном и вспомогательных производствах – по дебету счетов 20, 23 и кредиту счета 10, стоимость топливно-энергетических ресурсов, израсходованных на содержание оборудования и хозяйственные цели, – по дебету счетов 25, 26 и кредиту счетов 10, 23, 60. Отходы материальных ресурсов подразделяются на возвратные, которые могут быть использованы организацией или реализованы на сторону по пониженным ценам, и безвозвратные, которые не имеют производственного применения и не подлежат оценке. На стоимость возвратных отходов уменьшаются (вычитаются) издержки производства по статье «Возвратные отходы»: Д 10-К 20, 23.

Списывая материалы в производство, организация может оценивать себестоимость:

• по каждой единице;

• методом ФИФО (по стоимости первых по времени приобретения материалов);

• методом ЛИФО (по стоимости последних по времени приобретения материалов);

• по средней себестоимости.

Таким образом, первичные документы (с указанием шифров, затрат, номеров счетов, субсчетов, цехов, статей затрат) на списание материальных ценностей группируются в ведомости распределения материалов (разработочная таблица №1) и. затем отражаются в регистрах аналитического учета (ведомости или карточки учета производства по видам продукции), в ведомостях учета затрат цехов №12 и учета общехозяйственных расходов №15. Итоговые данные ведомостей №12 и 15 о расходе материалов по учетным ценам и отдельно отклонениям от учетных цен отражают в журнале-ордере №10 (в части расхода

материалов на производственные нужды) и в журнале-ордере №10–1 (в части аналогичных расходов на непроизводственные нужды). В указанных журналах-ордерах определяют фактическую себестоимость материалов, израсходованных на производство.

Согласно приведенному в НК РФ перечню в расходы на оплату труда входят:

• суммы, начисленные работникам в соответствии с принятыми в организации системами оплаты труда;

• поощрительные выплаты (премии, надбавки к тарифным ставкам и окладам и др.);

• расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска;

• денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника;

• прочие расходы на оплату труда.

Кроме того, в состав расходов на оплату труда входят затраты на обязательное и добровольное страхование работников. В случае добровольного страхования при налогообложении прибыли учитывают платежи по договорам:

• долгосрочного страхования жизни, если эти договоры заключаются на срок не менее пяти лет и в течение этого времени не предусматривают страховых выплат в пользу застрахованного лица (за исключением выплаты, предусмотренной в случае смерти застрахованного);

• пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения (эти договоры должны предусматривать выплату пожизненной пенсии только после того, как застрахованный получит право на государственную пенсию);

• добровольного личного страхования работников. Эти договоры заключаются на срок не менее года и предусматривают оплату медицинских расходов застрахованного;

• добровольного личного страхования на случай смерти застрахованного лица либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением должностных обязанностей.

Законодательством для этих расходов по добровольному страхованию устанавливаются нормативы. Так, выплаты по договорам долгосрочного страхования жизни и пенсионного страхования не должны превышать 12% общей суммы расходов на оплату труда. Нормы взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату медицинских расходов, равны 3% суммы расходов на оплату труда. Объем расходов на оплату труда занимает в себестоимости продукции из всех затрат на производство. Как и материальные затраты, они учитываются по местам возникновения в составе затрат основного, вспомогательного производств, общепроизводственных, общехозяйственных расходов. Затраты на оплату труда могут быть как прямыми (на основании первичных документов сразу относятся на конкретный вид продукции), так и косвенными (учитываются на основании специальных регистров аналитического учета – ведомостей, разработочных таблиц). Косвенные затраты распределяются между видами продукции пропорционально выбранной базе. Начисленную заработную плату за изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг, имеющих производственное назначение, включая начисления по договорам подряда, распределяют по направлениям затрат в момент отражения в учетных регистрах одним из способов:

• путем записи о списании трудовых затрат на тот или иной объект учета непосредственно в первичном учетном документе;

• распределения по счетам (субсчетам, статьям расходов, заказам и т.п.) посредством составления отдельного документа, в котором указываются суммы, относимые на тот или иной счет. Таким документом является разработочная таблица №1 «Распределение трудовых (материальных) затрат». На основании данной таблицы делают бухгалтерские записи (Д 20, 23, 25, 26, 28,44 – К 70, 69, 96) в ведомостях №12, 14, 15, а затем их переносят в журналы-ордера №10 и 10–1.

Согласно НК РФ для целей налогообложения амортизируемым имуществом признается имущество, а также результаты интеллектуальной деятельности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода, стоимость которого погашается путем начисления амортизации. В бухгалтерском учете к амортизируемому имуществу относят основные средства и нематериальные активы. Порядок начисления амортизации зависит от вида имущества и учетной политики в области амортизации.

С 2002 г. все амортизируемое имущество классифицируется по десяти группам. В первую группу входит недолговечное имущество со сроком службы от одного года до двух лет. В последнюю, десятую, группу – имущество, которое можно использовать более 30 лет. С распределением всех объектов имущества по амортизационным группам фактически были установлены максимальный и минимальный сроки их использования. А организация устанавливает срок использования каждого объекта основного средства и рассчитывает норму его амортизации. Налоговым законодательством предусмотрено два метода начисления амортизации:

1) линейный (обязателен для зданий, сооружений и передаточных устройств, которые входят в восьмую, девятую и десятую амортизационные группы и служат более 20 лет);

2) нелинейный (уменьшаемого остатка).

Суммы начисленной амортизации объектов основных средств относятся к косвенным расходам (за исключением добывающих производств) и в состав себестоимости включаются через общехозяйственные и общепроизводственные расходы по месту эксплуатации объектов (Д 25, 26,44 – К 02). Расчет амортизации оформляют в специальной разработочной таблице для расчета амортизации основных средств №6, данные из которой переносятся в ведомости №12 и 15 и журналы-ордера №10 и 10–1.

В перечень прочих расходов (приведен в НК РФ), в частности, вошли расходы:

• на уплату налогов и сборов (кроме налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду);

• сертификацию продукции;

• охрану имущества;

• содержание автотранспорта;

• оплату консультационных, информационных и юридических услуг;

• рекламные, представительские расходы;

• подготовку кадров;

• другие расходы.

Состав и учет расходов. Расходы на обслуживание производства и управления обладают рядом общих характеристик:

• носят комплексный характер (в их составе отражаются все экономические элементы затрат);

• при выпуске двух или более изделий не могут быть прямо отнесены на конкретные изделия и распределяются между готовой продукцией (работами, услугами) и незавершенным производством, а затем между изделиями (видами работ) – косвенным путем пропорционально выбранной базе распределения;

• по каждому виду расходов ведется аналитический учет – но статьям в соответствии с номенклатурой расходов; синтетические счета, на которых ведется их учет, остатков по завершении месяца не имеют;

• имеют единую методику контроля расходов – по каждому виду расходов составляется смета затрат с разделением по статьям.

С точки зрения экономического содержания большая часть обще – производственных расходов относится к основным расходам, остальные общехозяйственные расходы представляют собой затраты по управлению и обслуживанию производства и поэтому относятся к накладным расходам. С известной долей условности общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным. К общепроизводственным расходам относятся затраты на обслуживание основного и вспомогательных производств организации. Учет данных расходов ведется на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные расходы» по субсчетам. Наибольший удельный вес в структуре этих затрат занимают расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. Сюда входят:

• расходы на амортизацию оборудования и транспортных средств;

• отчисления в ремонтный фонд для финансирования всех видов ремонта оборудования или затраты на ремонтные работы, если такой фонд не создается;

• затраты на обслуживание оборудования;

• затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов;

• прочие расходы.

В аналитическом учете общепроизводственных расходов группа статей отражает расходы по каждому производственному подразделению организации, в частности:

• расходы на оплату труда производственного персонала;

• расходы на амортизацию, аренду, отопление, освещение, содержание и ремонт производственных помещений;

• затраты на охрану труда и технику безопасности;

• платежи по страхованию производственного имущества;

• другие затраты, связанные с производством продукции.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут в ведомости учета затрат по цеху №12 за месяц на основании разработочных таблиц №1,6, 9, таблиц расчетов распределения общепроизводственных расходов, листков-расшифровок. Счет 25 корреспондирует по кредиту со счетами 10,02,70,51 и др.

По истечении месяца на суммы фактических расходов (входят непроизводственные расходы и потери) составляют запись: Д 20, 23, 28 – К 25.

Согласно типовой номенклатуре выделяют следующие статьи общехозяйственных расходов промышленных предприятий по разделам (учет на синтетическом счете 26 «Общехозяйственные расходы»):

• расходы на управление организацией (они наиболее регламентированы по размерам, ограничены нормативами);

• общехозяйственные расходы;

• налоги, сборы, прочие отчисления;

• непроизводительные расходы.

Общехозяйственные расходы (наряду с основными затратами) несут все производственные, коммерческие организации независимо от размера, форм собственности, организационно-правовой формы и вида деятельности. Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости №15, принцип заполнения которой аналогичен составлению ведомости №12. Счет 26 корреспондирует по кредиту со счетами 10,02, 70,69 и др. На практике применяется несколько способов распределения косвенных расходов между видами продукции, работ, услуг, основанных на использовании различных баз. Цель выбора того или иного способа – максимально приблизить результаты распределения к фактическому расходу на данный вид продукции, работ, услуг.

Распределение общепроизводственных расходов. После подсчета общей суммы расходов в ведомости №12 общепроизводственные расходы распределяются между видами готовой продукции одним из следующих способов:

1) пропорционально сметным нормативным ставкам (на практике используется крайне редко вследствие сложности и некоторой условности);

2) пропорционально основной заработной плате производственных рабочих (используется более широко в силу простых расчетов);

3) пропорционально количеству выпущенной продукции;

4) пропорционально затратам по переделу;

5) по заранее установленным цеховым ставкам пропорционально отработанным машиночасам каждой группой.

На основании ведомости распределения в бухгалтерском учете делается запись: Д 20-К 25.

Распределение общехозяйственных расходов. Общехозяйственные расходы учитываются в течение отчетного месяца по дебету счета 26. Сумма произведенных расходов подлежит списанию в конце отчетного месяца.

Действующим законодательством предусмотрено два способа списания данных расходов:

1) на счета учета затрат по объектам калькулирования;

2) на выручку от продаж (счет 90).

При первом способе расходы, учтенные на счете 26, списывают в дебет счетов 20 или 23, 29 (если вспомогательные производства, обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону). При этом в качестве базы распределения могут быть выбраны прямые затраты на оплату труда производственных рабочих, величина материальных затрат и др. При втором способе сумму общехозяйственных расходов, учтенных по дебету счета 26, списывают заключительными проводками отчетного месяца на дебет счета 90 «Продажи». Применение этого способа возможно, только если в приказе об учетной политике определен такой порядок списания. Многие организации, осуществляющие несколько видов деятельности (например, производственную и строительство), применяя этот способ, распределяют общехозяйственные расходы между видами деятельности пропорционально:

1) сумме прямых затрат каждого вида деятельности в общей сумме затрат;

2) размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности в общей сумме выручки.

После распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по каждому изделию складывается полная себестоимость продукции. Такой вариант исчисления себестоимости получил название система «стандарт-кост»). Действующими нормативными документами предусмотрено исчисление сокращенной (частичной) себестоимости при использовании метода исчисления «директ-кост». При данном методе все постоянные расходы управленческого характера сразу списывают на уменьшение финансового результата календарного периода (Д 90 – К 26). Вспомогательное производство подразделяют:

по видам и функциям:

• на инструментальное,

• ремонтное,

• транспортное,

• по переработке сельскохозяйственной продукции и т.д.;

по однородности выпускаемой продукции:

• на производство по выпуску однородной продукции,

• производство по выпуску разнородной продукции (в том числе остатки незавершенного производства);

в зависимости от характера технологического процесса:

• на массовое производство,

• серийное производство,

• индивидуальное производство.

Исходя из потребностей основного производства, установленных норм и технических нормативов для всех подразделений вспомогательных производств устанавливают задания (нормативы, заказы) по производству изделий, работ, услуг, по себестоимости и по другим показателям.

Аналитический учет затрат на производство однородной продукции ведется в целом по производству. Так, в транспортных и энергосиловых производствах основной номенклатурой затрат являются топливо и энергия, заработная плата производственных рабочих, общепроизводственные расходы. Во вспомогательных производствах, производящих разнородную продукцию, затраты детализируют в зависимости от характера продукции и вида производства. Например, для инструментальных и ремонтных производств характерны следующие затраты: материальных (за вычетом возвратных отходов); заработная плата производственных рабочих; общепроизводственные расходы; потери от брака. В любом случае затраты необходимо подразделять по норма и отклонениям от норм. Для учета затрат вспомогательных производств применяют статестический калькуляционный счет 23 «Вспомогательные производства», который по содержанию и назначению близок к счету 20 «Основное производство». Так, косвенные расходы предварительно собираю на счете 25, а затем распределяют между центрами затрат вспомогательных производств. В небольших производствах или производствах, занятых выпуске однородной продукции, работ, услуг, общепроизводственные расход рекомендуется учитывать сразу на счете 23. Обычно затраты вспомогательных производств распределявшую пропорционально количеству потребленных услуг или по производственным заказам. В производствах, выпускающих однородную продукцию, все затраты за месяц распределяют на количество произведенной продукции или услуг в соответствующих единицах измерения; в производствах, выпускающих разнородную продукцию, на первом этапе распределяют косвенные расходы, на втором – оценивают остаток незавершенного производства (так же, как и в основном производстве). По окончании месяца на основании первичных документе» (накладных, приемо-сдаточных актов и др.) и извещений соответствующих служб организации о потреблении услуг в натуральном выражении и по плановой (фактической) себестоимости составляют ведомость

распределения услуг вспомогательных производств (разработочная таблица №9). Особенностью вспомогательных производств является наличие взаимных (встречных) услуг. Оценивать и списывать взаимные и все остальные услуги на соответствующие счета целесообразно по плановой или нормативной себестоимости. Организации могут определять отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной) на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и относить их на счет 90 «Продажи», если это принято учетной политикой организации в части отклонений по вспомогательному производству:

• при экономии – методом «красное сторно» (Д 90 – К 40);

• при превышении – дополнительной записью (Д 90 – К 40).

В течение месяца на плановую (нормативную) себестоимость в бухгалтерском учете делают запись: Д 10,43 «Готовая продукция» – К 40.

По окончании месяца фактическую себестоимость отражают записью: Д 40 – К 23.

Оказанные услуги и работы на сторону или своим капитальным строительством и обслуживающим производствам отражают одним из следующих способов:

Д 45 (90) – К 23 – по фактической себестоимости;

Д 45 (90) – К 40 – по плановой (нормативной) себестоимости.

Под незавершенным производством понимается продукция частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также законченная продукция, которая не прошла испытания, или не укомплектована, или не принята заказчиком. К промышленному незавершенному производству относят также остатки невыполненных заказов в цехах вспомогательного производства и полуфабрикаты собственного производства на общезаводских складах, а также материалы и полуфабрикаты, которые подверглись обработке. Наличие и величина незавершенного производства зависят от характера и длительности технологического процесса, особенностей продукции и объема ее выпуска. В добывающей промышленности, энергетике незавершенное производство отсутствует. Наиболее высок удельный вес незавершенного производства в машиностроении. В ряде отраслей (легкой, пищевой, химической) оно незначительно. Точное определение незавершенного производства и его правильная оценка имеют существенное значение для обеспечения его сохранности, достоверности калькулирования себестоимости выпускаемой продукции, определения объема продукции. Учет незавершенного производства подразделяют следующим образом:

оперативный учет, который ведется в цехах и отделах работниками планово-диспетчерской службы. Различают также подетально-операционный учет (в серийных производствах с применением маршрутных листов, в которых фиксируется выработка и движение полуфабрикатов по операциям);

подетальный учет (в массовых производствах, где передача деталей на обработку оформляется накладными, лимитно-заборными картами, комплектовочными ведомостями).

В конце месяца цеха составляют оборотные ведомости движения (балансы) деталей в незавершенном производстве. Бухгалтерский учет ведется в денежном выражении с привлечением данных оперативного учета и инвентаризации.

Целью инвентаризации незавершенного производства являются:

• определение фактического наличия не законченных обработкой деталей, узлов, работ, полуфабрикатов и продукции;

• выявление фактической комплектности незавершенного производства (заделов), аннулированных заказов и неучтенного брака;

• проверка данных учета движения полуфабрикатов и деталей и общей суммы затрат по счету 20;

• проверка правильности распределения затрат по видам продукции и уточнение себестоимости выпущенной продукции.

Инвентаризацию организации проводят перед составлением годового бухгалтерского отчета, а кроме того, периодически, в зависимости от условий и специфики производства, – ежеквартально или ежемесячно. Перед инвентаризацией инвентаризационная комиссия (представители отделов, цехов, бухгалтерии) составляет инвентаризационную опись, в которой указывает натуральные остатки и степень готовности полуфабрикатов. Это необходимо для более точной оценки незавершенного производства. По итогам инвентаризации составляют сличительную ведомость, в которой отражают результаты инвентаризации. На общую сумму выявленных в ходе инвентаризации недостач в бухгалтерском учете делают запись: Д 94 – К 20 (23). Если недостача произошла по вине работников цехов, с виновных лиц взыскивают сумму нанесенного ущерба, определяемую по рыночной стоимости:

Д 73–2 – К 94 – на суммы, ранее отнесенные в дебет счета 94;

Д 73–2 – К 98–4 – на разницу между суммой, подлежащей взысканию, и учетной (балансовой) стоимостью недостач.

В случае отсутствия виновных лиц убытки от недостачи списываются следующим образом: Д 91–2-К 94.

Для учета выявленных излишков делают бухгалтерскую запись: Д 20 (23) – К 91.

Остатки незавершенного производства допускается оценивать:

• по фактической себестоимости (применительно к готовой продукции);

• по нормативной (плановой) себестоимости;

• в размере прямых затрат;

• по себестоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Способ оценки по фактической себестоимости используют, как правило, в единичных (индивидуальных) производствах. Способ оценки по нормативной (плановой) себестоимости применяется в массовом и серийном производстве. В них также допускается оценивать в размере прямых затрат с отнесением всех оставшихся косвенных расходов на себестоимость готовой продукции, работ, услуг. В этих случаях в прямые расходы можно включать только стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов. В производствах с кратким технологическим циклом оценку незавершенного производства ведут по стоимости находящихся в переработке сырья, материалов и полуфабрикатов.

Сводный учет. Весь комплекс учетных работ, связанных с группировкой затрат в разрезе установленных статей расходов в целом по организации, по распределению затрат между незавершенным производством и товарным выпуском, а также по цехам, переделам и другим местам возникновения этих затрат, принято называть сводным учетом затрат на производство. На промышленных предприятиях применяют один из двух вариантов этого учета: полуфабрикатный или бесполуфабрикатный. При полуфабрикатном варианте учета особо выявляют себестоимость полуфабрикатов собственного производства, учитывают их движение в стоимостном выражении по цехам или переделам, т.е. организуют поцеховой (попередельный) учет расходов. Затраты

отдельных цехов (переделов) представляют собой сумму их собственных издержек и себестоимость полуфабрикатов собственного производства, полученных из других цехов или предыдущих переделов. Затраты «наслаиваются», и в выпускающем цехе определяют себестоимость готового изделия. В связи с этим возникает необходимость в калькулировании себестоимости и ведении бухгалтерского учета движения таких полуфабрикатов на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Передачу полуфабрикатов на склады и выдачу их в производство оформляют приемо-сдаточными накладными. При поступлении полуфабрикатов делают запись: Д 21-К 20. При передаче в последующие переработку или производство

составляют обратную запись: Д20-К21; для полуфабрикатов, предназначенных к реализации на сторону: Д 45 (40) – К 21.

Аналитический учет полуфабрикатов в бухгалтерии имеет свои особенности: поскольку движение полуфабрикатов обычно отражают по фактической себестоимости, которая в момент выпуска еще не определена, их оприходование и списание показывают по плановой (нормативной) себестоимости, а выявленные в итоге отклонения относят на счет 21 или счет 20 – в зависимости от порядка учета отклонений. Если же полуфабрикаты передают непосредственно из цеха в цех, то счет 21 не используют. Бесполуфабрикатный вариант учета не предусматривает выявления и перечисления стоимости полуфабрикатов своего производства на счета бухгалтерского учета при их передаче из цеха в цех, т.е. их движение отражают лишь в количественном выражении в системе оперативного учета, а затраты учитываются по местам их возникновения и включают лишь собственные затраты в затраты цехов. На средних и малых предприятиях и особенно в коммерческих организациях применяют упрощенные способы (варианты) сводного учета затрат, нередко все затраты за отчетный период списывают на товарный выпуск. Учет выпуска продукции. Организациям предоставлено право выбора методики учета выпуска продукции, работ, услуг. Предусмотрено два варианта отнесения фактической себестоимости, определенной на счете 20:

1) в дебет счета 90, т.е. отражение готовой продукции в синтетическом учете и балансе по фактической себестоимости. Все движения готовой продукции отражают и по учетной цене и по фактической себестоимости (обособленное отражение отклонений);

2) в дебет счета 40, т.е. сопоставление на счете 40 фактической себестоимости выпущенной продукции с ее плановой (нормативной) себестоимостью (отражаемой затем по дебету счета 43 и кредиту 40) и отнесение выявленных отклонений на счет 90. Движение продукции на всех этапах и остатки в балансе показывают по нормативной (плановой) себестоимости.

Затраты главным образом группируют:

1) по видам производства;

2) по местам возникновения:

* системно по всем структурным подразделениям с определением себестоимости продукции данного подразделения,
* по подразделениям без определения себестоимости,
* в целом по организации – на основе группировки материальных запасов и заработной платы производственных рабочих по подразделениям.

Места возникновения затрат подразделяются на производственные и обслуживающие. Подразделяются объекты учета затрат и по центрам затрат, т.е. по тем частям структурного подразделения или местам возникновения затрат, в которых затраты можно подразделить с большей детализацией;

3) по видам вырабатываемой продукции. Такая группировка

предназначена для калькулирования фактической себестоимости продукции и поэтому представляет наибольшую сложность; проще всего себестоимость продукции определять, когда имеется возможность группировать и учитывать затраты по каждому производственному изделию. Синтетический и аналитический учет затрат на производство. Использование синтетических счетов позволяет обеспечить отражение всего комплекса операций по затратам, их распределение по объектам учета затрат и объектам калькулирования, определение себестоимости выпущенной продукции и остатков незавершенного производства. Организация аналитического учета затрат зависит от степени централизации учета, организации учета по местам и центрам затрат, центрам ответственности, уровня автоматизации учетно-вычислительных работ. Аналитический учет затрат по отдельным видам продукции (группам), заказам ведут в карточке (ведомости) аналитического учета, построенной по шахматному принципу, где в подлежащем – статьи калькуляции, в сказуемом – незавершенное производство на начало месяца, затраты за отчетный месяц, списание затрат по браку, списание недостач, затрат на выпуск продукции, незавершенное производство на конец месяца. Синтетический учет затрат при журнально-ордерной форме учета ведется в журнале-ордере №10, построенном по принципу шахматной ведомости, где в сказуемом – кредитуемые счета, а в подлежащем – дебетуемые, представляющие систему счетов учета затрат. Журнал-ордер №10 включает в себя три раздела. Раздел I «Издержки производства», служащий для свода всех

издержек производства по организации в целом, заполняют на основании итоговых данных ведомостей №12, 14, 15 (по дебету счетов 20, 23, 25, 26, 28, 90, 96, 97). В конце раздела подсчитывают итоги по вертикали и горизонтали. Итоги подводят по двум строкам: по элементам и по комплексным статьям. Для получения общей суммы затрат на производство по элементам исключают внутренние обороты. В разделе II журнала-ордера №10 рассчитывают затраты по экономическим элементам. Для этого из раздела I переносят итоги строки «Всего но экономическим элементам», а затем затраты корректируют на сумму

внутреннего оборота (путем списания затрат с производственных затрат на непроизводственные; т.е. происходит оборот ценностей внутри организации). Данные о внутреннем обороте берут из журнала-ордера №10–1. После этого к затратам на производство добавляют стоимость недостачи сырья и материалов, списанную со счета 94 на счета 25,26. Рассчитанные с учетом указанной корректировки суммы затрат проставляют по строке «Затраты на производство по элементам, без внутризаводского оборота» за месяц и нарастающим итогом с начала года. В разделе III «Расчет себестоимости товарной продукции» данные приводят по статьям калькуляции. В данный раздел переносят суммы по дебету счета 20 из раздела I, затем определяют фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции по каждой статье расходов: из итогов затрат с остатком вычитают себестоимость списанного окончательного брака, сумму недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца. Продолжением журнала-ордера №10 является журнал-ордер №10–1. В нем ведут синтетический учет затрат, не включаемых в производственную себестоимость товарной продукции (на содержание непромышленных хозяйств, затраты по отгрузке и реализации продукции, расходы по ремонту основных средств и др.). Записи в журнал-ордер №10–1 вносят с кредита тех же счетов, что и в журнал-ордер №10. После подсчета кредитовых оборотов в журнале-ордере №10–1 в него переносят итоговые кредитовые обороты журнала-ордера №10 и подсчитывают общие итоги кредитовых оборотов по соответствующим счетам для записи в Главную книгу. При других формах учета для определения итоговых затрат на производство по экономическим элементам и по статьям расходов составляют бухгалтерские регистры (ведомости, машинограммы и др.) аналогичного содержания.

**10. Учет доходов и финансовых результатов**

Конечным финансовым результатом работы организации является ее балансовая прибыль или убыток. Объектом обложения налогом на прибыль является валовая прибыль организации.

Согласно ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников. Не признаются доходами поступившие от других юридических и физических лиц суммы:

* НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин;
* По договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента;
* Предоплаты продукции, товаров, работ, услуг;
* Авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
* Задатка;
* Залога, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
* В погашение кредита, займа, предоставляемого заемщику.

В зависимости от своего характера, условия получения и направления деятельности организации доходы организации подразделяются на:

* 1. доходы от обычных видов деятельности;
	2. прочие поступления.

Доходы от обычных видов деятельности – это выручка от продажи продукции, товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, выручкой считается арендная плата.

Для организации, предоставляющих за плату права на патенты, на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, выручкой является плата за пользование объектами интеллектуальной собственности.

Если имеет место участие в уставном капитале других организаций, выручкой являются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

В других организациях – это операционные доходы.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и величине дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем. Если цена не предусмотрена в договоре, то исходной является цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет выручку в отношениях аналогичной продукции.

Прочие поступления включают в себя:

* операционные доходы;
* внереализационные доходы;
* чрезвычайные доходы.

Организация самостоятельно принимает решение об отнесении хозяйственных операций к обычным или прочим видам деятельности.

Основную часть прибыли организации получают от продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Финансовый результат от продажи продукции определяют на счете 90 «продажи», который предназначен для учета доходов и расходов по обычным видам деятельности и определения финансового результата по ним.

На счете 90 отражают выручку и себестоимость:

* по готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
* работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
* покупным изделиям;
* строительно-монтажным, научно-исследовательским работам;
* услугам связи, перевозке грузов и пассажиров;
* предоставлению за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, по предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, по участию в уставных капиталах других организаций.

Для ведения более детального аналитического учета показателей, формирующих доходы и расходы организации, в Плане счетов бухгалтерского учета к счету 90 предусмотрены следующие субсчета:

90–1 «выручка»

90–2 «себестоимость продаж»

90–3 «НДС»

90–4 «акцизы»

90–5 «экспортные пошлины»

90–9 «прибыль / убыток от продаж».

Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90–9 на счет 99. таким образом, счет 90 ежемесячно закрывают и сальдо на отчетную дату не имеет. Однако хотя сальдо на счете 90 нулевое, особенностью бухгалтерских записей на счете 90 является то, что обороты по его субсчетам ежемесячно не закрывают, но ежемесячно выявляют финансовый результат.

По окончании отчетного года все субсчета закрывают внутренними записями на субсчете 90–9.

Аналитический учет по счету 90 ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Выручку признают в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

1. организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора;
2. сумма выручки может быть определена. Это означает, что в документах должны содержаться все необходимые показатели для определения цены либо по договору, либо по ГК РФ;
3. имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация уже получила оплату либо отсутствует неопределенность в отношении ее получения;
4. право собственности на продукцию, товары перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком. Из этого следует, что при перемещении продукции, товаров, сырья между различными подразделениями одной организации выручка или доход возникнуть не могут;
5. расходы, связанные с какой-то конкретной операцией, могут быть определены. Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий, в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов участников.

Не признается расходами выбытие активов в связи:

* с приобретением внеоборотных активов;
* вкладами в уставный капитал других организаций;
* перечислением средств на благотворительную деятельность, спортивные мероприятия, мероприятия культурно-просветительного характера;
* договорами комиссии, агентским и другими договорами в пользу комитента;
* предоплатой материально-производственных запасов, работ, услуг;
* авансами, задатками в счет оплаты материально-производственных запасов;
* погашением кредита, займа, полученных организацией.

Расходы подразделяют на:

* 1. расходы по обычным видам деятельности;
	2. прочие расходы.

*Расходы по обычным видам деятельности* связаны с изготовлением продукции и ее продажей, приобретением и продажей товаров, к ним также относятся расходы, связанные с выполнением работ, оказанием услуг, возмещением стоимости основных средств, нематериальных активов в виде амортизации.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной величие оплаты или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то принимаемые к бухгалтерскому учету расходы определяют как сумму оплаты и кредиторскую задолженность.

Величину оплаты и кредиторскую задолженность определяют с учетом всех предоставленных организации скидок. Величина оплаты определяется с учетом суммовых разниц.

К расходам по обычным видам деятельности относят:

* расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров;
* расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки материально-производственных запасов для целей производства, работ, услуг и их продаж, коммерческие расходы, управленческие расходы.

При формировании данных расходов должна быть обеспечена их группировка по элементам:

* + материальные затраты;
	+ затраты на оплату труда;
	+ отчисления на социальные нужды;
	+ амортизация;
	+ прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете ведется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат организация устанавливает самостоятельно.

Для целей формирования финансового результата организации от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, работ, услуг исходя из расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, работ, услуг, а также продажи товаров.

Коммерческие и управленческие расходы могут быть признаны в себестоимости проданной продукции, товаров, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Прочие расходы включают в себя:

• операционные расходы;

• внереализационные расходы;

• чрезвычайные расходы.

Расходы признают в бухгалтерском учете:

1) если расходы производятся в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов;

2) сумма расходов может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если хотя бы одно из названных условий не выполняется, в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность. Учет амортизации ведут исходя из величины амортизационных отчислений. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления денежных средств.

В отчете о прибылях и убытках расходы признаются:

• с учетом связи между производственными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

• путем их обоснованного распределения между отчетными периодами;

• независимо от того, как они принимаются для расчета налогооблагаемой базы и др.

Существует два способа учета доходов и расходов от обычных видов деятельности на счете 90 «Продажи»:

• первый способ – без использования субсчетов к счету 90;

• второй способ – с использованием субсчетов к счету 90.

При первом варианте в бухгалтерском учете делают следующие записи:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – К 90 – отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг);

Д 90 – К 68 «Расчеты по налогам и сборам» – К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – отражены налоги в составе выручки;

Д 90 – К 20,43,41,44 – списана себестоимость продажи продукции, товаров, работ, услуг;

Д 90 – К 99 – списана прибыль от реализации продукции;

Д 99 – К 90 – списан убыток от реализации продукции.

При втором варианте в бухгалтерском учете делают следующие записи:

Д 62 – К 90–1 – отражена выручка от продажи продукции;

Д 90–3, 90–4, 90–5 – К 68, 76 – отражены налоги в составе выручки;

Д 90–2 – К 20,41,43,44 – списана себестоимость проданных продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

Д 90–9 (99) – К 99 (90–9) – отражен финансовый результат от реализации продукции (прибыль, убыток);

Д 90–1 – К 90–9 – списана в конце года накопленная сумма выручки от продаж;

Д 90–9 – К 90–2,90–3,90–4,90–5 – списана в конце года накопленная сумма расходов от продаж.

В состав прочих доходов и расходов входят:

1) операционные доходы и расходы;

2) внереализационные доходы и расходы;

3) чрезвычайные доходы и расходы.

Для обобщения информации об операционных и внереализационных доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 могут быть открыты следующие субсчета:

91–1 «Прочие доходы»;

91–2 «Прочие расходы»;

91–9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Записи по субсчетам 91–1,91–2 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91–1 и кредитового оборота по субсчету 91–2 определяют сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 91–9 на счет 99. Таким образом, на отчетную дату счет 91 сальдо не имеет. По окончании отчетного года субсчета 91–1 и 91–2 закрывают внутренними записями на субсчет 91–9. В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» операционными доходами являются:

• плата за временное пользование активами организации;

• поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;

• прибыль от совместной деятельности;

• прибыль от продажи основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, ценных бумаг. Прибыль от реализации основных фондов и иного имущества определяют как разность между продажной ценой и остаточной стоимостью, увеличенной на индекс инфляции;

• проценты за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за пользование банком денежных средств, находящихся на счете организации в банке;

• прочие операционные доходы.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» к операционным расходам относят:

• расходы, связанные с предоставлением за плату активов во временное пользование;

• расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;

• расходы, связанные с участием в уставном капитале других организаций;

• расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, товаров, продукции;

• проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

• расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

• отчисления в оценочные резервы;

• суммы уценки основных средств;

• отчисления под обесценение финансовых вложений;

• отчисления в резервы по условным фактам хозяйственной деятельности;

• прочие расходы.

Основную часть операционных доходов и расходов составляют:

доходы и расходы от сдачи имущества в аренду:

Д 76 – К 91 – начислена арендная плата от сдачи имущества организацией в аренду;

Д 91 – К 68 – отражен НДС с арендной платы;

Д 51 – К 76 – отражено поступление арендной платы;

доходы и расходы при выбытии амортизируемого имущества вследствие продажи, списания, в связи с окончанием срока полезного использования, безвозмездной передачи и по другим причинам:

Д91-К01,04 – списана остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов;

Д 91 – К 70, 69 и др. – списаны расходы, связанные с выбытием амортизируемого имущества (включая НДС по проданному имуществу);

доходы и расходы при выбытии материалов и другого неамортизируемого имущества:

Д 91 – К 10, 11, 15, 16 – списана стоимость имущества;

Д 62 – К 91 – отражена сумма задолженности покупателей за проданное имущество;

доходы и расходы от операций по вкладам в уставный капитал других организаций неденежными средствами. Обычно в таких ситуациях возникает разница между стоимостью передаваемого имущества и согласованной оценкой вклада:

Д 58 – К 91 – отражено превышение согласованной сторонами оценки над учетной стоимостью;

Д 91 – К 58 – отражено превышение учетной стоимости над согласованной сторонами оценкой;

отчисления в оценочные резервы:

Д91-К14 – отражены отчисления в резерв под снижение стоимости материальных ценностей;

Д 91 – К 59 – отражены отчисления в резерв под обесценение финансовых вложений;

Д 91 – К 63 – отражены отчисления в резерв по сомнительным долгам.

Неиспользованные резервы в периоды, следующие за периодом их создания, списывают в дебет счетов 14,59, 63 с кредита счета 91. Проценты, которые организация должна получить и заплатить по облигациям, акцизам, займам, кредитам, в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

Д51-К91 – получены проценты;

Д91 – К51 – оплачены проценты.

К внереализационным доходам относят:

• штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, которые организация должна получить по решению суда;

• активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

• поступления в возмещение причиненных организации убытков;

• прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

• суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

• суммы дооценки активов;

• положительные курсовые валютные разницы;

• излишки имущества, выявленные при инвентаризации;

• прочие внереализационные доходы.

К внереализационным расходам относят:

• штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора;

• суммы возмещения причиненных организацией убытков;

• убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

• суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

• суммы уценки активов;

• отрицательные курсовые валютные разницы;

• затраты на благотворительную деятельность;

• затраты на спортивные и культурно-просветительные мероприятия, отдых, развлечения;

• прочие внереализационные расходы.

Операционные и внереализационные доходы и расходы признают в бухгалтерском учете по методу начисления. Для признания прочих доходов должны одновременно выполняться следующие условия:

1) организация имеет юридически обоснованное право на получение дохода;

2) сумма дохода может быть определена;

3) отсутствие неопределенности в получении экономических выгод от данной операции;

4) право собственности на имущество перешло к покупателю;

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с данной операцией, могут быть определены.

В случае невыполнения всех указанных условий полученные денежные средства отражают как обязательства. Поступления от уплаты штрафов, пеней, различных неустоек, по которым судом вынесено решение о взыскании или которые признаны и подтверждены должником, отражают по дебету счетов денежных средств (50, 51, 52), расчетов с дебиторами (76) и кредиту счета 91.

Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году (поступающие от поставщиков суммы по перерасчетам за материальные ценности и услуги, полученные и использованные в прошлом году, перерасчеты по продукции, товарам, реализованным в предыдущие годы, поступления по расчетам, ранее списанным на убыток как безнадежная дебиторская задолженность), а также поступления в возмещение причиненных организации убытков отражают по дебету счета 51 и кредиту счета 91. Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности (если адреса и реквизиты субъектов по этим обязательствам неизвестны и их не удалось установить до истечения срока исковой давности), отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91. Курсовые разницы возникают в связи с пересчетом по действующему курсу наличной валюты на банковских счетах и сумм расчетов, осуществляемых в иностранной валюте (т.е. долгов и обязательств, оплачиваемых в валюте). Положительные курсовые разницы возникают, когда сумма рублевого эквивалента возрастает и организация получает от этого прибыль. При этом суммы положительной курсовой разницы отражают следующими записями в бухгалтерском учете:

Д 50, 52 – К 91 (по денежным средствам в валюте);

Д 58 – К 91 (по операциям с финансовыми вложениями);

Д 71 – К 91 (при выдаче валюты в подотчет);

Д 60 – К 91 (по задолженности перед поставщиками и подрядчиками). Суммы дооценки активов отражают по дебету счета 01 и кредиту счета 91.

Активы, полученные безвозмездно, в ПБУ 9/99 рекомендуется отражать на счете «Прибыли и убытки», а в Плане счетов – на счете 98 «Доходы будущих периодов» (Д 08 – К 98), а затем (по мере начисления амортизации по ним) списывать на прочие доходы (Д 98 – К91).

Для признания расходов должны выполняться следующие условия:

1) расходы производятся в соответствии с договором, требованиями законодательства и обычаями делового оборота;

2) сумма расходов может быть определена;

3) отсутствие неопределенности в том, что по данной операции произойдет уменьшение экономических выгод.

Невыполнение данных условий не позволяет признавать расходы в бухгалтерском учете, и в этом случае они относятся к дебиторской задолженности. Но сами расходы должны быть признаны независимо от намерения получить выручку или иные доходы и формы расчетов (денежной, натуральной или иной). Расходы будут признаны в том отчетном периоде, в котором реально производились, независимо от формы и времени фактической оплаты. Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек за нарушение договоров, к которым можно отнести расходы организации на судебные издержки, судебные пошлины, арбитражные сборы, уплаченные добровольно или по решению суда в пользу других организаций и юридических лиц неустойки, штрафы, пени, суммы, направленные на компенсацию убытков, причиненных этим лицам (при этом суммы, уплаченные в бюджет в виде санкций, в состав внереализационных операций не включают, а относят на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении организации, т.е. на счет 99), отражаются по дебету счета 91 и кредиту счетов 51 (50), 52. Убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году (недостачи материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, которые нельзя компенсировать за счет ответственных лиц или иначе, а также некомпенсируемые убытки от хищений имущества, виновники которых судебно-следственными органами не установлены), отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 51. Убытки от списания безнадежных долгов, дебиторская задолженность по истечении сроков исковой давности, по которой не был создан резерв на погашение сомнительных долгов, отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 76.

Отрицательные курсовые разницы возникают, когда изменение курса той или иной конвертируемой валюты приводит к уменьшению рублевого эквивалента валюты и организация вынуждена отражать в бухгалтерском учете убыток. Разницу между рублевым эквивалентом курсов валюты отражают по дебету счета 91 и кредиту счетов 50,52,62. Расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением спортивных и т.п. мероприятий, учитывают по дебету счета 91 и кредиту соответствующих счетов. Суммы уценки имущества отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 14. Прочие внереализационные расходы и потери списывают с дебета или кредита соответствующих счетов в момент их выявления на счет 91. Например, затраты по аннулированным производственным заказам отражают следующим образом:

Д 91 – К 20 – на стоимость неиспользованных полуфабрикатов, деталей, узлов;

Д 91 – К 97 – на сумму затрат по подготовке производства, относящихся к аннулированным заказам.

К чрезвычайным расходам относят потери от стихийных бедствий, иных чрезвычайных обстоятельств, представляющие стоимость уничтоженного и испорченного имущества (не компенсируемого страховыми органами или государством), а также расходы, связанные с ликвидацией последствий стихийных бедствий. Чрезвычайные расходы отражают по дебету счета 99 и кредиту счетов учета имущества и расчетов:

Д 99 – К 01, 04, 07, 08, 10 и др. – списана стоимость испорченного имущества;

Д 99 – К 19 – списана стоимость НДС по утраченным материально-производственным запасам;

Д 99 – К 20, 23,29 – списана стоимость услуг, работ организации при ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств;

Д 99 – К 25, 26 – списана часть расходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами.

Стоимость утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств амортизируемого имущества списывают по остаточной стоимости (кредит счетов 01,04), а остального имущества – по фактической себестоимости (кредит счетов 08,10, 11, 20, 23, 29, 41,43 и др.). Чрезвычайные доходы отражают по кредиту счета 99 и дебету соответствующих счетов: Д 10 – К 99 – оприходованы материалы от разборки; Д 50,51,52,55 – К 99 – отражены денежные средства, поступившие в качестве компенсации страховыми органами или государством; Д 60 – К 99 – списана задолженность перед поставщиками и подрядчиками; Д 73 – К 99 – отнесены на виновных лиц суммы чрезвычайных расходов. Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата (чистой прибыли или чистого убытка) деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». На счете 99 отражают движение собственного капитала в течение отчетного периода: приращение в результате получения прибыли или уменьшение в результате несения убытка или чрезвычайных расходов за счет прибыли. По дебету счета 99 отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т.е. нарастающим, итогом с начала года. Путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов выявляют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражают как сальдо по кредиту счета 99 (характеризует размер прибыли организации), а превышение дебетового над кредитовым – сальдо по дебету счета 99 (показывает размер убытка организации). Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат слагается:

1) из финансового результата от продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг, который первоначально определяют на счете 90 «Продажи». Сальдо со счета 90 – прибыль (убыток) от обычной деятельности – списывают на счет 99;

2) прочих доходов и расходов (операционных и внереализационных), которые вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», сальдо счета 91 затем ежемесячно списывают на счет 99;

3) чрезвычайных доходов и расходов, которые сразу относят на счет 99 без предварительной записи на промежуточных счетах. Кроме того, по дебету счета 99 отражают суммы начисленных платежей по налогу на прибыль и причитающихся налоговых санкций, платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В конце каждого отчетного года 31 декабря счет 99 «Прибыли и убытки» закрывают. Эта итоговая операция отчетного года называется реформацией бухгалтерского баланса. Проведение реформации бухгалтерского баланса связано с тем, что с начала каждого нового года прекращается отражение финансовых результатов прошлого года нарастающим итогом, и на 1 января счет по учету финансовых результатов должен быть «очищен» от записей предыдущего года. Перед реформацией баланса необходимо закрыть все субсчета к счету 90 «Продажи» и к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

По окончании года счет 90 «Продажи» закрывают следующим образом:

• кредитовое сальдо субсчета 90–1 закрывают проводкой: Д 90–1-К 90–9;

• дебетовое сальдо субсчетов 90–2, 90–3, 90–4, 90–5 закрывают проводками:

Д 90–9 – К 90–2, 90–3, 90–4, 90–5.

После этого дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 должны быть равны. Таким образом, по состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 90 в целом, так и по всем открытым к нему субсчетам должно быть равно нулю. Затем закрывают все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Для этого делают проводки: Д91–1-К91–9; Д 91–9-К 91–2.

Если по итогам отчетного года организация получила прибыль (т.е. сальдо по счету 99 кредитовое), то эту операцию отражают следующей записью:

Д 99 – К 84 – списана чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года.

Если по итогам отчетного года организация получила убыток (т.е. сальдо по счету 99 дебетовое), то эту операцию отражают проводкой: Д 84 – К 99 – отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года. Построение аналитического учета по счету 99 должно обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках (форма №2).

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации служит счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». На этом счете аккумулируется невыплаченная в форме доходов (дивидендов) либо нераспределенной прибыли сумма, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования. Распределение сумм прибыли осуществляется на основании решения компетентного органа организации (общего собрания участников (акционеров)). Прибыль может быть направлена: на выплату дивидендов (доходов). В бухгалтерском учете делают проводки: Д 84 – К 70 – отражено начисление дивидендов акционерам (учредителям), являющимся работниками организации; Д 84 – К 75 – отражено начисление дивидендов акционерам (учредителям – юридическим лицам, либо учредителям – физическим лицам), не являющимся работниками организации; формирование резервного капитала организации. В бухгалтерском учете делают проводку: Д 84 – К 82 – отражены отчисления в резервный капитал; непокрытый убыток прошлых лет. Если по итогам отчетного года организацией выявлен убыток, то его списание с бухгалтерского

баланса отражают по кредиту счета 84 в корреспонденции с соответствующими счетами: Д 82 «Резервный капитал» – К 84 (если убыток погашается за счет резервного капитала); Д 80 «Уставный капитал» – К 84 (если величину уставного капитала доводят до величины чистых активов организации); Д 75 «Расчеты с учредителями» – К 84 (если убыток простого товарищества погашают за счет целевых взносов его участников). Собрание акционеров (участников) организации может принять решение не распределять полученную прибыль или оставить нераспределенной какую-то ее часть.

Аналитический учет по счету 84 должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, используют пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов». По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых с виновников недостающих ценностей над их балансовой стоимостью. По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на прибыль отчетного года.

Для учета доходов будущих периодов используют следующие проводки:

Д 51, 76 – К 98 – отражена сумма полученных (начисленных) доходов, относящихся к доходам будущих периодов;

Д 98 – К 68 – учтена сумма НДС с доходов будущих периодов;

Д 98 – К 90,91 – отражены доходы будущих периодов в том отчетном периоде, к которому они относятся.

К счету 98 открываются следующие субсчета:

98–1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98–2 «Безвозмездные поступления»;

98–3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

98–4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На субсчете 98–1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам: арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки и за перевозки пассажиров по проездным билетам, абонементная плата за средства связи и др.

Корреспонденция счетов по данному субсчету:

Д 98–1 – К 76 – отражено поступление плановых платежей от заказчика;

Д 76 – К 98–1 – поступившие платежи отражены в составе доходов будущих периодов;

Д 98–1 – К 68 – начислен НДС с суммы плановых платежей;

Д 98–1 – К 90 – отражена выручка от реализации услуг по перевозке грузов;

Д 68 – К 98–1 – восстановлен НДС с суммы полученных платежей;

Д 90 – К 68 – начислен НДС к уплате в бюджет;

Д 90 – К 20 – списана фактическая себестоимость оказанных услуг по перевозке грузов;

Д 90 – К 99 – отражен финансовый результат.

На субсчете 98–2 учитывают стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, которую списывают на финансовые результаты:

1) по безвозмездно полученным основным средствам по мере начисления амортизации, что отражают в бухгалтерском учете следующими проводками:

Д 08 – К 98–2 отражена рыночная стоимость объекта основного средства, полученного безвозмездно;

Д 01 – К 08 – принят объект к учету;

Д 20 – К 02 – начислена амортизация по объекту основных средств;

Д 98–2 – К 91 – стоимость объекта относится на доходы по мере начисления амортизации;

2) по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере списания на счета учета затрат на производство либо расходов на продажу.

Организация может относить стоимость приобретенных материальных ценностей на финансовые результаты в момент принятия актива к бухгалтерскому учету. Порядок списания полученных безвозмездно активов должен быть закреплен в учетной политике организации. В соответствии с Планом счетов при использовании субсчета 98–3 следует делать следующие проводки: Д 94 – К 98–3 – отражены суммы недостач, выявленные за прошлые годы (признанные виновными лицами или присужденные ко взысканию судом); Д 73–2 – К 94 – отражены суммы ущерба от недостач, списанные на виновных лиц; Д 51 – К 73–2 – отражено поступление средств в возмещение ущерба; Д 98–3 – К 91 – отнесен на финансовый результат доход в сумме поступивших денежных средств в возмещение ущерба. На субсчете 98–4 учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и их стоимостью, указанной в бухгалтерском учете организации:

Д 73–2 – К 98–4 – отнесена на виновных лиц сумма недостающих материальных ценностей;

Д 98–4 – К 91 – отнесен на финансовые результаты доход в виде разницы между суммой, подлежащей ко взысканию с виновных лиц, и учетной стоимостью недостающих ценностей по мере погашения задолженности виновным лицом.

Для учета расходов, которые были произведены в данном отчетном периоде, но относятся к будущим отчетным периодам, предназначен счет 97 «Расходы будущих периодов». В частности, на этом счете могут быть отражены расходы на горно-подготовительные работы, подготовительные работы в связи с их сезонным характером, освоение новых производств, установок и агрегатов, рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий,

ремонт объектов основных средств, неравномерно производимый в течение года (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд), и др. Аналитический учет по счету 97 ведется по видам расходов.

Корреспонденция счетов по учету расходов будущих периодов:

Д 97 – К 60,71, 76 и др. – отражены суммы расходов, произведенные в текущем периоде, но относящиеся к будущим периодам;

Д 19 – К 60,71, 76 и др. – отражена сумма НДС, относящаяся к расходам будущих периодов;

Д 20, 26,44 и др. – К 97 – списаны расходы будущих периодов в отчетном году, к которому они относятся, в установленном организацией порядке.

На счете 97 отражаются также расходы на приобретение лицензий на определенные виды деятельности, затраты на сертификацию продукции и услуг, превышение фактических расходов на ремонт над зарезервированными суммами. Резервы организации создаются в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

В соответствии с ПВБУ организации могут создавать резервы:

• на предстоящую оплату отпусков;

• выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

• покрытие расходов по ремонту объектов основных средств;

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

• покрытие затрат по ремонту предметов проката;

• выплату вознаграждений по итогам работы за год;

• гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

• предстоящие затраты;

• рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

• покрытие иных непредвиденных расходов.

Резервирование предстоящих расходов и виды резервов определяются учетной политикой организации. Резервы можно и не создавать. Создание резервов предстоящих расходов и платежей отражается в бухгалтерском учете организации по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов»: Д 20 (23,25,26,29,44) – К 96 – направлены средства на формирование резерва предстоящих расходов и платежей. По мере оплаты организацией расходов, на которые использовался тот или иной резерв, в бухгалтерском учете делают проводку: Д 96 – К 02,26, 69, 70 и др. – использованы средства созданного резерва предстоящих расходов и платежей. Если резерва не хватает для осуществления каких-либо расходов, сумму превышения этих расходов над размером накопленного резерва отражают по дебету счета 97 и кредиту счета 96.

В конце года после инвентаризации резерва организация должна доначислить этот резерв, списав суммы с дебета счета, предназначенного для учета расходов будущих периодов. В бухгалтерском учете делают проводки:

Д 20 (23,25,26,29,44) – К 96 – доначисленный резерв для определенных расходов; Д 96 – К 97 – списаны за счет резерва произведенные расходы. Для создания резервов организация должна сделать расчет ежемесячных отчислений на истекший год и остатка резерва на начало следующего года.

Для формирования резерва на предстоящую оплату отпусков работникам необходимо определить размер ежемесячных отчислений исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, сумме единого социального налога и сумме взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Порядок формирования и использования резерва на оплату отпусков отражается следующими бухгалтерскими записями:

Д 20, 23, 26, 29, 44 – К 96 – отражено создание резерва на оплату отпусков работникам (ежемесячно из расчета годовой суммы); Д 96 – К 70, 69, 68 и др. – отражены суммы фактических расходов и платежей за счет созданных резервов. В случае, когда сумма фактически произведенных расходов превышает созданный резерв на оплату отпусков, делают запись по включению дополнительных отчислений в издержки производства и обращения: Д 20, 23, 26, 29, 44 – К 96. Если сумма фактически произведенных расходов меньше суммы резерва и учетная политика организации на следующий год остается без изменений, переходящие остатки резервов не подлежат списанию на финансовые результаты. Если же организация считает нецелесообразным на следующий год начислять резервы, остатки средств резервов на 1 января следующего за отчетным года подлежат присоединению к финансовым результатам организации с отражением в бухгалтерском учете за январь: Д 96-К 91. Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

**11. Учет операций в иностранной валюте**

У каждой страны есть свои деньги. Они служат средством обмена или средством платежа, единицей счета, средством сохранения стоимости, а также используются как мера отложенных платежей. Причем не только на внутреннем, но и на внешнем рынке в качестве национальной валюты.

Но ведь национальных валют столько же, сколько и суверенных государств. Следовательно, существует такое же количество обособленных структур процентных ставок и государственных налоговых политик. Это придает некоторую сложность в исследовании рынка валют. И здесь нам помогут два знакомых фактора: максимизация прибыли и конкуренция. Стремление к максимизации прибыли так же справедливо к субъектам валютного рынка, как и в других сферах экономики. Конечно, понятие прибыли здесь иное, оно определяется сочетанием широкого круга политических и экономических рисков. Однако стороны, имеющие место на валютном рынке, реагируют на изменение внешних условий так же, как и те, кто стремится к максимизации обычных прибылей. Вместе с тем конкуренция существует как на валютных, так и на международных кредитных рынках. Поэтому для анализа этих рынков можно применять знакомую теорию рыночного спроса и предложения.

Нас будет интересовать, как формируется валютный курс, какое значение имеет и на какие секторы и области экономики воздействует. Мы рассмотрим валютный рынок и его составляющие, а также особо остановимся на развитии валютного рынка в России.

В сделках внутри страны люди используют национальную валюту, но для проведения операций за границей им нужна иностранная валюта. Например, если российская фирма заключает контракт с американской на поставку оборудования, то ей нужна американская валюта для оплаты сделки. Для этих целей существуют специальные рынки, на которых может быть куплена или продана иностранная валюта и которые называются валютными рынками.

Для своих участников они предоставляют клиринговые услуги, возможность застраховаться от валютных рисков. Также имеется возможность «спекулировать», приобретая или продавая валюту, то есть играя на ее будущей цене.

Валютная сделка представляет собой обмен денег одной страны на деньги другой. Подавляющая часть денежных активов, продаваемых на валютных рынках, имеет вид депозита до востребования в банках, осуществляющих торговлю друг с другом. Только незначительная часть рынка приходится на обмен наличных денег.

Основные участники торговых сделок на валютном рынке – это крупные коммерческие банки, во многих случаях выполняющие функции дилеров в рыночном процессе. В этом качестве они поддерживают позицию двух или более валют, т.е. обладают вкладами, выраженными в этих валютах. Например, «Чейз Манхеттен Банк» имеет отделения в Лондоне и Нью-Йорке. Отделение в Нью-Йорке располагает депозитами в фунтах стерлингов в лондонском отделении, а отделение в Лондоне – депозитами в долларах в Нью-Йорке. Каждое из этих отделений может предоставить вкладчику иностранную валюту в обмен на местный вклад. На осуществлении этой операции банк получает прибыль как дилер, продавая иностранную валюту по «цене продавца», которая немного выше «цены покупателя», по которой банк приобретает валюту. Конкуренция между банками удерживает разрыв между «ценой покупателя» и «ценой продавца» на уровне 1 процента для больших международных деловых операций.

Иногда коммерческие банки выступают в роли брокеров. В этом качестве они не «поддерживают позицию» по определенным валютам, но только сводят вместе продавцов и покупателей. Так, например, какая-либо английская фирма может попросить лондонский банк выступить в роли брокера при необходимой ей организации обмена долларов на фунты.

Кроме коммерческих банков на внешнем валютном рынке существует небольшое количество небанковских дилеров и брокеров. Коммерческие банки используют независимых брокеров как посредников при заключении значительных оптовых сделок между собой.

**12. Учет капитала и резерва**

Источниками формирования имущества организации являются собственные средства (собственный капитал) и заемные средства

(заемный капитал).

Собственный капитал состоит из:

• уставного капитала (складочного);

• добавочного капитала;

• резервного капитала;

• резервных фондов и нераспределенной прибыли.

В настоящее время для характеристики той части собственного капитала, размер которого указывается в учредительных документах, используют понятия «уставный капитал», «складочный капитал», «уставный фонд» и «паевой взнос».

Уставный капитал – совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности и в размерах, определенных учредительными документами.

Складочный капитал – совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

Уставный фонд формируют государственные и муниципальные унитарные предприятия. Под уставным фондом понимают совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Паевой взнос – совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также капитала, приобретенного и созданного в процессе деятельности.

Порядок отражения уставного капитала в бухгалтерском учете зависит от особенностей организационно-правовой формы организации.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия, не наделенные правом собственности на закрепленное за ними имущество. Каждое унитарное предприятие при его организации наделяется основными и оборотными средствами, которые в денежном выражении должны быть отражены в уставе предприятия и представляют собой уставный фонд. Поскольку учредителем такого предприятия является государство или муниципальные органы, последним предоставлено право изменять величину уставного фонда. На унитарных предприятиях для учета расчетов с государственными и муниципальными органами по выделенному имуществу и распределению доходов используют счет 75 «Расчеты с учредителями». К счету 75 могут быть открыты следующие субсчета:

75–1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75–2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75–1 учитывают расчеты предприятия с государственным органом или органом местного самоуправления по передаваемому ему на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления имуществом. При создании унитарного предприятия и наделении его имуществом в бухгалтерском учете предприятия делают запись: Д 75–1 – К 80 «Уставный капитал».

При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств производится запись: Д 07,10,50,51 и др. – К 75–1.

Наделение унитарного предприятия оборотными и внеоборотными активами (без увеличения размера уставного фонда предприятия) отражают по дебету субсчета 75–1 и кредиту счета 84, при фактическом получении имущества и денежных средств – по дебету счетов 08, 10, 58 и др. и кредиту субсчета 75–1. Изъятие у предприятия государственным органом имущества и денежных средств отражают по дебету субсчета 75–1 и кредиту счетов имущества, денежных средств; одновременно на стоимость изъятого имущества делается запись: Д 80 (84) – К 75–1. При выделении унитарному предприятию средств целевого финансирования выделенные средства отражают по дебету субсчета 75–1 и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

Фактическое поступление денежных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 75–1. На субсчете 75–2 учитывают расчеты унитарного предприятия с государственным органом и органом местного самоуправления по причитающимся им доходам по результатам деятельности унитарного предприятия. Начисление доходов государственным органам в бухгалтерском учете унитарного предприятия отражают записью:

Д 84 – К 75–2.

Перечисление сумм доходов отражают проводкой: Д 75–2-К 50,51.

Указанный счет используют также предприятия других форм собственности для учета расчетов между собой по передаче имущества на основе права хозяйственного ведения. Учет паевого фонда в кооперативах. Паевой фонд кооператива формируется за счет обязательных взносов членов кооператива (в виде денежных средств и имущества), перечисления части полученной прибыли в паевой фонд, включения в него прибыли, капитализированной в имущество данного кооператива. Формирование паевого фонда в бухгалтерском учете отражают проводками: Д 75 – К 80; Д 01,04,07,50, 51-К 75.

Прибыль кооператива распределяют в соответствии с уставом кооператива. Часть ее направляют в паевой фонд, другую часть распределяют между членами кооператива (обычно пропорционально их паевым взносам или заработку членов кооператива). Перечисление части прибыли в паевой фонд отражают по дебету счета 99 и кредиту счета 80. Образовавшиеся убытки члены кооператива обязаны в течение трех месяцев со дня утверждения ежегодного баланса покрыть путем дополнительных взносов. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов. Выбывшие члены кооператива имеют право на получение своего пая за счет паевого взноса. Кроме того, паевой фонд уменьшается за счет покрытия убытка, не перекрытого страховыми и резервными фондами. Операции по уменьшению паевого фонда отражают по дебету счета 80 и кредиту счетов 75,99.

Учет складочного капитала в хозяйственных товариществах. Хозяйственные товарищества регистрируют на основе учредительного договора, в котором должны быть определены условия деятельности товарищества, в том числе размер и состав складочного капитала, размер и порядок изменения доли каждого участника в складочном капитале, порядок внесения вкладов, ответственность участников, порядок распределения прибыли и убытков товарищества. В хозяйственных товариществах складочный капитал учитывают как долевой. Вносимое имущество оценивают обычно по рыночным ценам, согласованным с участниками, и отражают по дебету счетов 01, 04,10 и кредиту счета 75. Полученную прибыль распределяют между членами товарищества пропорционально их долям в складочном капитале. Убытки распределяют таким же образом, но только между полными участниками товарищества.

Формирование складочного капитала отражают по дебету счета 75 и кредиту счета 80. Величина складочного капитала определяется учредительными документами, но не является фиксированной, т.е. может быть изменена. По окончании года сальдо по счету 99 списывают на счет 80, а его сумму распределяют между членами товарищества. При ликвидации товарищества его имущество распределяют между участниками. Учет уставного капитала акционерного общества (АО). Уставный капитал АО в настоящее время формируется при создании новых АО или преобразовании государственных и муниципальных организаций в акционерные. В случаях создания новых АО уставный капитал формируется за счет выпуска и продажи акций. Уставный капитал закрытого акционерного общества (ЗАО) формируется за счет распределения акций среди заранее определенных физических и юридических лиц, заранее определяется и сумма вклада каждого акционера. Открытое акционерное общество (ОАО) выпускает акции (проводит эмиссию) на продажу на фондовом рынке всем желающим; акции продают не по номинальной, а по рыночной стоимости. Образовавшийся эмиссионный доход отражают по дебету счетов 50,51,52 и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». После государственной регистрации организаций, созданных на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражают по дебету счета 75 и кредиту счета 80. Фактическое поступление вкладов учредителей отражают по кредиту счета 75 и дебету соответствующих счетов: Д 01 – К 75 (при внесении в счет вкладов зданий, сооружений, машин, оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам); Д 04 – К 75 (при внесении в счет вкладов права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, а также иных имущественных прав, в том числе на интеллектуальную собственность); Д 10, 41 и др. – К 75 (при внесении в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам); Д 50, 51,52 и др. – К 75 (при внесении в счет вкладов денежных средств в отечественной и иностранной валюте).

Величина уставного капитала организации, зафиксированная в учредительных документах, остается постоянной до момента принятия учредителями (участниками) решения об изменении его размера. Такое изменение возможно лишь после регистрации новой величины уставного капитала. Учет движения уставного капитала осуществляется на счете 80 «Уставный капитал». Счет 80 является пассивным, фондовым, кредитовое сальдо счета показывает сумму зарегистрированного уставного капитала, оборот по дебету – уменьшение уставного капитала при выходе из состава АО учредителей, оборот по кредиту – увеличение уставного капитала по различным причинам в соответствии с законодательством. Увеличение уставного капитала АО может производиться двумя способами:

1) путем конвертации ранее размещенных акций в акции с большей номинальной стоимостью;

2) путем выпуска дополнительных акций.

При первом способе уставный капитал может быть увеличен только за счет внутренних источников АО: эмиссионного дохода, полученного от продажи собственных акций сверх их номинальной стоимости. Данная операция отражается следующей проводкой: Д 83, субсчет «Эмиссионный доход» – К 80 – отражено увеличение уставного капитала за счет эмиссионного дохода средств от переоценки основных средств: Д 83, субсчет «Средства от переоценки основных средств» – К 80 – отражено увеличение уставного капитала за счет средств от переоценки основных фондов; нераспределенной прибыли: Д 84, субсчет «Нераспределенная прибыль прошлых лет» – К 80 – отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, Д 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года» – К 80 – отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли отчетного года.

Бухгалтерские записи, отражающие увеличение уставного капитала, производятся после внесения изменений в устав АО и регистрации решения о размещении конвертируемых акций. Если в собственности общества находится часть акций, которые решено конвертировать, по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» необходимо произвести доначисление стоимости акций до их номинальной стоимости (Д 81 – К 80) и одновременно уменьшить источник

увеличения уставного капитала на разность между величиной увеличения и суммой, на которую была увеличена номинальная стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров (Д 83 (84) – К 80). При втором способе увеличения уставного капитала АО (путем выпуска дополнительных акций) количество размещаемых акций не должно превышать общего количества уже объявленных акций, зафиксированных в уставе общества. Оплата акций, как правило, осуществляется по рыночной стоимости, но не ниже номинальной. Дополнительные акции могут быть размещены среди своих акционеров, путем подписки и т.п. После регистрации итогов размещения акций и внесения изменений в устав в бухгалтерском учете АО делают следующие записи: Д 75–1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – К 80 – отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость размещенных акций; Д 75–1 – К 83, субсчет «Эмиссионный доход» – отражена сумма превышения подписной стоимости акций над их номинальной стоимостью; Д 76, субсчет «Расчеты за акции до увеличения уставного капитала» – К 75–1 – зачтена задолженность акционеров по оплате размещенных акций. Если по каким-либо причинам выпуск акций признан несостоявшимся, суммы, внесенные в оплату акций, возвращают их владельцам, что отражают в бухгалтерском учете следующей записью: Д 76, субсчет «Расчеты за акции до увеличения уставного капитала» – К 51 (08,50 и др.) – возвращены средства, полученные ранее в счет оплаты дополнительных акций. В случае размещения акций путем подписки с помощью посредника его вознаграждение отражают в течение срока размещения бухгалтерской проводкой: Д 91–2 «Прочие расходы» – К 76, субсчет «Эмиссионный доход» – начислено вознаграждение посреднику. После увеличения уставного капитала и отражения данного факта

в бухгалтерском учете ранее начисленное посреднику вознаграждение покрывается за счет эмиссионного дохода: Д 83, субсчет «Эмиссионный доход» – К 91–1 «Прочие доходы» – вознаграждение посредника отнесено на эмиссионный доход. Уменьшение уставного капитала АО может производиться как по желанию самого общества, так и в соответствии с требованиями действующего законодательства. Согласно ГК РФ в обязательном порядке уменьшать уставный капитал до размеров чистых активов должны общества с ограниченной ответственностью, акционерные общества и предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения. Уменьшение уставного капитала до размеров чистых активов по бухгалтерском учете отражают только после того, как соответствующие изменения зарегистрированы в учредительных документах: Д 80 – К 84 – отражено уменьшение уставного капитала с целью

приведения его в соответствие с размером чистых активов общества.

Уменьшение уставного капитала возможно путем конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью. При этом общество обязано выплатить акционерам денежные или иные средства. Поскольку сроки этих выплат действующим законодательством не-регламентированы, общество может начать выплаты до внесения изменений в устав. При этом делают следующую проводку: Д 76, субсчет «Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала» – К 51 (50) – акционерам выплачены средства, соответствующие размеру уменьшения номинальной стоимости акций. После государственной регистрации изменений в уставе общества в бухгалтерском учете делают следующие проводки: Д 80 – К 75–1 – отражено уменьшение уставного капитала; Д 75–1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – К 76, субсчет «Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала» – зачтена задолженность перед акционерами на сумму уменьшения номинальной стоимости акций. Уставный капитал также может быть уменьшен за счет аннулирования акций (долей), выкупленных у акционеров (участников), что отражают в бухгалтерском учете следующим образом: Д 80 – К 81 – отражено уменьшение уставного капитала за счет аннулированных акций, выкупленных у акционеров. Уставный капитал может быть направлен на покрытие убытков общества: Д 80 – К 84 – уменьшен уставный капитал на сумму убытков акционерного общества. На сумму вкладов, возвращенных учредителям, делают бухгалтерскую запись: Д 80 – К 75–1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Возврат доли в уставном капитале одному из учредителей по решению других учредителей отражают по дебету счета 75 и кредиту счетов 50,51,52, что не ведет к уменьшению величины уставного капитала, а рассчитывается как оплата выкупленной доли выбывшего учредителя. В последующем эта доля может быть продана другим учредителям (акционерам). Учет операций, отражаемых на счете 80, ведется в журнале-ордере №12.

Расчеты с акционерами. Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью временного уменьшения количества обращающихся на рынке акций, их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные у акционеров акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)» по сумме фактических затрат (Д 81 – К 51, 52). Перепродажные акции списывают (Д 50, 51, 52 – К 81). Аннулированные акции также списывают (Д 80 – К 81). Разницу в стоимости проданных и аннулированных акций списывают на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Д 91 – К 81 (на сумму расходов);

Д 81 – К 91 (на сумму доходов).

Акционеры общества должны быть зарегистрированы в специальном реестре АО. Аналитический учет расчетов по вкладам акционеров по каждому из них ведется в карточках или ведомостях, в которых отражают суммы задолженности по вкладам в уставный капитал, дату ее погашения, сумму активов, внесенных в погашение задолженности. Основанием для ведения аналитического и синтетического учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал являются учредительные документы, акты приемки-передачи объектов основных средств и нематериальных активов, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др. После регистрации АО на сумму зарегистрированного уставного капитала образуется задолженность акционеров перед обществом. Для учета расчетов с учредителями используют счет 75 «Расчеты с учредителями». Счет 75 (активно-пассивный) служит для учета расчетов с учредителями: субсчет 75–1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – активный, субсчет 75–2 «Расчеты по выплате доходов» – пассивный, отражает расчеты по начисленным доходам учредителям.

Дивиденды начисляют на основании протокола и решения собрания акционеров, по справке бухгалтерии, в которой также отражают суммы удержанных налогов. При начислении дивидендов акционерам, работающим в АО, используют счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Перечисление и выплату доходов осуществляют на основании расходных кассовых ордеров, платежных поручений. Аналитический учет расчетов с акционерами по доходам ведется по каждому акционеру в ведомости №7. Синтетический учет расчетов по доходам акционеров ведется в журнале-ордере №8.

Сформированный уставный капитал в размере, предусмотренном учредительными документами (Д 75–1 – К 80), отражают в виде дебиторской задолженности на субсчете 75–1. Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал уменьшается по мере взносов, вносимых в виде денежных средств, основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, ценных бумаг (Д 50, 51, 52, 01, 04, 07,10, 06, 58 – К 75–1).

Основным источником формирования резервного капитала является резервный фонд. Образование резервных фондов может носить как обязательный (в соответствии с законодательством), так и добровольный (в соответствии с порядком, установленным в учредительных документах, или принятой учетной политикой) характер. Порядок образования и использования резервного фонда регламентируется законодательством. Резервный фонд общества должны, создавать в размере, предусмотренном его уставом, но не менее 15% его уставного капитала, а совместные предприятия не менее 25%.

Резервный фонд общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений от прибыли до достижения им размера, установленного уставом общества, но не может быть менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества. Учет начисления и движения средств резервного капитала ведут на счете 82 «Резервный капитал». Счет пассивный, фондовый; кредитовое сальдо счета показывает сумму неиспользованного резерва на начало месяца, оборот по дебету – использование резерва на строго установленные цели, оборот по кредиту – образование резерва.

Наличие и движение средств резервного капитала в бухгалтерском учете отражают следующими проводками: Д 84 – К 82 – произведены отчисления от прибыли в установленном размере на образование (пополнение) резервного капитала; Д 76–1 – К 82 – учтено страховое возмещение, поступившее от поставщика; Д 82 – К 99 – использованы средства резервного капитала на списание убытков от стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций; Д 82 – К 84; Д 66, 67 – К 51 – отражены суммы резервного капитала, направляемые на погашение облигаций.

Добавочный капитал – это часть собственного капитала организации, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учета, показывает общую собственность участников организации и также является самостоятельным показателем отчетности. Учет добавочного капитала ведется на счете 83 «Добавочный капитал». Открытие субсчетов к счету 83 Планом счетов не предусмотрено. Источниками формирования добавочного капитала являются:

• суммы дооценки основных средств;

• суммы разниц, образовавшихся в результате превышения сумм начисленной амортизации на дату переоценки объектов основных средств над суммой амортизации объектов основных средств, полученных путем индексации или прямого пересчета;

• суммы эмиссионного дохода, полученного от превышения номинальиой стоимости над рыночной стоимостью размещенных акций, за минусом издержек, связанных с продажей этих акций.

Согласно ПВБУ в качестве добавочного капитала можно учитывать и другие аналогичные суммы, например, суммы курсовых разниц в случае погашения задолженности по взносам в уставный капитал, выраженный в иностранной валюте, или суммы целевого финансирования, направленные некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов. В бухгалтерском учете формирование добавочного капитала отражают следующими проводками: Д 01 – К 83 – отражена сумма дооценки объектов основных средств (увеличение первоначальной стоимости на дату переоценки до восстановительной стоимости); Д 02 – К 83 – отражена сумма разницы, образовавшейся от превышения суммы начисленной амортизации объектов

основных средств, полученной путем индексации или прямого пересчета; Д 75 – К 83 – отражена сумма эмиссионного дохода; Д 75 – К 83 – отражены суммы курсовых разниц, возникшие при погашении задолженности по взносам в уставный капитал, выраженный в иностранной валюте; Д 86 – К 83 – отражена сумма средств целевого финансирования, полученная в качестве инвестиционных средств, использованная по назначению и направленная на увеличение добавочного капитала. Суммы, отнесенные в кредит счета 83, как правило, не списывают, однако в некоторых случаях снижение величины добавочного капитала возможно, например:

• в связи с уменьшением первоначальной стоимости объекте основных средств на дату переоценки до восстановительной стоимости (Д83-К01);

• на сумму разницы, образовавшейся от превышения суммы амортизации объектов основных средств над суммой амортизации учтенной на дату переоценки объектов основных средств (Д 83 – К 02);

• при продаже, ликвидации, авариях, списании объектов основных средств вследствие морального или физического износа (Д 83 – К 84 – на сумму дооценки выбывающего объекта основных средств);

• в результате направления сумм добавочного капитала на увеличение уставного капитала (Д 83 – К 75 (80));

• в результате распределения сумм между учредителями организации (Д 83 – К 75).

Аналитический учет по счету 83 организуют таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.