

БАКАЛАВРИАТ

С.А. Сироткин, Н.Р. Кельчевская

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

У Ч Е Б Н И К



Электронно-
Библиотечная
Система
znanium.com

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ – БАКАЛАВРИАТ

серия основана в 1996 г.



С.А. СИРОТКИН
Н.Р. КЕЛЬЧЕВСКАЯ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

УЧЕБНИК

Рекомендовано Межрегиональным учебно-методическим советом профессионального образования в качестве учебника для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлениям подготовки 38.03.01 «Экономика», 38.03.02 «Менеджмент» (квалификация (степень) «бакалавр») (протокол № 10 от 27.05.2019)

Электронно-
Библиотечная
Система
znanium.com

Москва
ИНФРА-М
2019

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.21я73
С40

Авторы:

Сироткин С.А., кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и управления на металлургических и машиностроительных предприятиях Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина;

Кельчевская Н.Р., доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономики и управления на металлургических и машиностроительных предприятиях Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина

Рецензенты:

Нечухина Н.С., доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Уральского государственного экономического университета;

Агарков Г.А., доктор экономических наук, профессор кафедры финансового, денежного обращения и кредита Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, главный бухгалтер Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина

Сироткин С.А.

С40 Бухгалтерский учет и анализ : учебник / С.А. Сироткин, Н.Р. Кельчевская. — М. : ИНФРА-М, 2019. — 355 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — www.dx.doi.org/10.12737/textbook_5d0873f9d377e9.94447266.

ISBN 978-5-16-013703-2 (print)

ISBN 978-5-16-106359-0 (online)

В учебнике представлены как теоретические, так и методические положения бухгалтерского учета в организации, а также основы проведения экономического анализа деятельности коммерческой организации на основе данных бухгалтерского и управленческого учета.

Приведены примеры отражения хозяйственных фактов в бухгалтерском учете, проведения экономического анализа различных объектов учета, что способствует лучшему усвоению теоретических и практических основ бухгалтерского учета и анализа деятельности коммерческих организаций.

Соответствует требованиям федеральных государственных образовательных стандартов высшего образования последнего поколения.

Для студентов направлений подготовки 38.03.02 «Менеджмент» и 38.03.01 «Экономика», аспирантов и преподавателей экономических вузов (факультетов), научных и практических работников, специалистов в области бухгалтерского учета и анализа.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.21я73

ISBN 978-5-16-013703-2 (print)
ISBN 978-5-16-106359-0 (online)

© Сироткин С.А.,
Кельчевская Н.Р., 2019

Предисловие

Учебник «Бухгалтерский учет и анализ» призван сформировать у читателя первоначальные знания о бухгалтерском учете, который формирует и передает пользователям системную, комплексную учетную информацию о состоянии экономики предприятия, а также знания о проведении экономического анализа, направленного на исследование экономической ситуации на предприятии для дальнейшего ее использования заинтересованными пользователями.

Необходимость изучения теории и прикладных аспектов бухгалтерского учета и анализа на предприятии связана с тем, что бухгалтерский учет и анализ играют особую роль в информационной поддержке системы управления экономической деятельностью предприятия. На долю бухгалтерской и аналитической информации приходится значительная часть объема экономической информации, формированию которой предшествуют процедуры учета каждого факта хозяйственной деятельности предприятия и проверки его соответствия действующему законодательству. Бухгалтерский учет призван учитывать многочисленные аспекты хозяйственной жизни предприятия, одновременно выявляя или подтверждая ее закономерности, а экономический анализ, осуществляемый на основе данных бухгалтерского учета, формирует дополнительную информацию, составляющую основу для принятия управленческих решений.

В современных условиях бухгалтерский учет перестает быть лишь системой фиксирования движения и состояния средств организации, он целенаправленно используется в системе управления как важнейший источник информации, которая в дальнейшем применяется для проведения экономического анализа и управления. Это выражается в составлении такой бухгалтерской отчетности, которая, будучи сформирована по определенным правилам, обобщенным в определенном стандарте, отвечает потребности управления на предприятии в возрастающем уровне информированности и обобщения экономической информации.

Отчетные показатели, сформированные в рамках бухгалтерского учета, а также рассчитанные на ее основе аналитические показатели используются внутренними и внешними пользователями, в частности такими пользователями (каждый в своих интересах) выступают акционеры, инвесторы, банки, налоговые органы, ад-

министративные структуры и др. Основная их цель — получить достоверную информацию о фактическом состоянии экономики предприятия, конкретно о его инвестиционном потенциале, степени его платежеспособности, рентабельности и пр.

Бухгалтерский учет как наука представляет собой результат отечественной и зарубежной учетной мысли, опирающейся на теорию познания и законы диалектики. Научное содержание бухгалтерского учета начинается с Бенедетто Котрульи и Луки Пачоли (конец XV в.). В течение веков бухгалтерский учет эволюционировал под влиянием большого числа различных учетных теорий, каждая из которых либо оказывала влияние на бухгалтерский учет, отвечая определяющим запросам счетоводства (практической бухгалтерии), либо вскоре забывалась, поскольку не соответствовала учетной практике.

В настоящее время бухгалтерский учет пополняется системами, оснащенными компьютерной техникой и разнообразными пакетами прикладных программ. Это, с одной стороны, дает возможность успешно усовершенствовать процесс информационного обеспечения не только экономического анализа, но и планирования, нормирования, контроля и других функций процесса управления предприятием. Таким образом, бухгалтерский учет создает системную информационную поддержку управленческих решений на предприятии.

Развитие экономических отношений в нашей стране увеличивает значимость бухгалтерского учета и анализа в общей системе экономических дисциплин. В бухгалтерском учете отражаются реальные экономические процессы, несущие определенный экономический смысл. С этой точки зрения сущность бухгалтерского учета и анализа более широко изучается следующими экономическими дисциплинами: общей экономической теорией, экономической статистикой, наукой о финансах и денежном обращении, ценообразованием, менеджментом и т.д.

Объектами исследования бухгалтерского учета выступают хозяйственные средства, источники их формирования, хозяйственные процессы в различных их проявлениях, финансовые результаты деятельности организации. В связи с этим несомненна взаимосвязь бухгалтерского учета с общими математическими дисциплинами: математической статистикой, математическим программированием, финансовой математикой. Знание основ вычислительной математики, программирования позволит специалисту освоить и использовать программное обеспечение для компьютеризации бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет тесно связан со многими отраслями юридического права, поэтому профессиональный бухгалтер должен быть грамотным специалистом в области гражданского, административного, трудового, налогового законодательства. В современных условиях это особенно актуально, так как постоянно выходят новые законодательные акты, положения, стандарты, инструкции, которые влияют на подходы и методы бухгалтерского учета.

Содержание учебника соответствует требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования уровня подготовки «Бакалавриат» направлений 38.03.02 «Менеджмент» и 38.03.01 «Экономика». Результатом прочтения учебника должно стать получение следующих компетенций:

- владение навыками поиска, анализа и использования нормативных и правовых документов в своей профессиональной деятельности;
- способность находить организационно-управленческие решения и готовность нести за них ответственность с позиций социальной значимости принимаемых решений;
- владение навыками составления финансовой отчетности с учетом последствий влияния различных методов и способов финансового учета на финансовые результаты деятельности организации на основе использования современных методов;
- умение применять основные принципы и стандарты финансового учета для формирования учетной политики и финансовой отчетности организации, навыков управления затратами и принятия решений на основе данных управленческого учета.

В результате освоения дисциплины студент будет:

знать

- основные нормативные требования к ведению бухгалтерского учета на предприятиях и в организациях;
- план счетов бухгалтерского учета и принцип двойной записи;
- правила отражения хозяйственных операций в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета;
- содержание и требования к формированию показателей бухгалтерской финансовой отчетности;

уметь

- составлять корреспонденцию счетов по хозяйственным операциям;
- составлять регистры бухгалтерского учета;
- составлять бухгалтерскую отчетность;
- читать и интерпретировать данные финансовой отчетности;

владеть

- навыками ведения первичной документации и составления бухгалтерских регистров;
- навыками формирования внутренних и внешних отчетных данных.

Учебник состоит из трех разделов. *Первый раздел* посвящен теоретическим основам ведения бухгалтерского учета, в нем раскрываются объекты бухгалтерского учета, его методы и подходы к формированию учетной политики. *Второй раздел* посвящен вопросам отражения в бухгалтерском учете хозяйственных фактов, затрагивающих различные учетные объекты, в частности раскрываются способы учета основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, финансового результата и пр. В *третьем разделе* излагаются основы проведения экономического анализа по данным бухгалтерского и управленческого учетов, раскрываются теоретические аспекты производственного управленческого анализа и финансового анализа на предприятии, а также подходы к формированию управленческого решения на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия.

Раздел I

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ЕГО МЕСТО В УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

1.1. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ И ЕГО ВИДЫ

Важнейшим источником информации, необходимым для управления коммерческой организацией (далее — организация), является **хозяйственный учет**, представляющий собой информационную систему формирования и обобщения экономической информации о фактическом экономическом состоянии организации.

Хозяйственный учет функционирует на основе научно обоснованных процедур, с помощью которых фиксируется, измеряется, обрабатывается, накапливается, группируется по определенным правилам и стандартам информация о количественных и качественных изменениях в экономическом состоянии предприятия. В процессе хозяйственного учета формируются массивы информации в виде систематизированных однородных данных, характеризующих конкретный объект управления.

Массивы учетной информации используют внутренние и внешние пользователи. К *внутренним* пользователям относятся руководство организации, ее собственники, внутренние контрольные органы, к *внешним* пользователям — сторонние организации и физические лица, заинтересованные в результатах деятельности организации, например коммерческие банки, инвестиционные фонды и т.д.

Хозяйственный учет формирует данные о *хозяйственных фактах* (фактах хозяйственной жизни), т.е. событиях, операциях, сделках, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. Данные о хо-

хозяйственных фактах должны быть выражены в количественных и стоимостных (выраженных в рублях) показателях. Сведения о хозяйственных фактах необходимо регистрировать в специальных документах и сгруппировать в определенной системе, используя специфические способы обобщения информации.

Хозяйственный факт вызывает изменение стоимостной оценки объектов учета в результате движения хозяйственных средств (выбытие и поступление активов, формирование резервов и пр.). Таким образом, в результате хозяйственной деятельности средства организации подвергаются изменениям под влиянием фактов хозяйственной жизни. Движение средств обусловлено их кругооборотом, в результате чего средства приобретают денежную или натуральную форму. В упрощенном представлении кругооборот средств включает этапы приобретения материально-производственных запасов, производства готовой продукции и ее реализации.

Этап приобретения материально-производственных запасов (МПЗ) — это первая стадия кругооборота средств, на которой организация приобретает предметы труда и средства труда, образующие средства производства, за которые рассчитываются денежными или другими средствами. Процесс производства готовой продукции — основная стадия кругооборота средств, где создаются материальные блага и другие продукты труда. В процессе производства персонал (рабочая сила), воздействуя на предметы труда при помощи средств труда, создает продукт труда — готовую продукцию, полуфабрикаты собственного производства и т.д. Таким образом, на этой стадии создается добавочная стоимость продукта труда, которая определит в дальнейшем финансовый результат (прибыль или убыток). На стадии реализации готовой продукции хозяйственные средства организации приобретают денежную форму. При этом вложенные в производство средства увеличиваются на величину созданной прибавочной стоимости. Реализация завершает кругооборот хозяйственных средств и создает условия для дальнейшего расширенного воспроизводства.

Единица хозяйственного учета представляет собой общее название составных объектов, входящих в тот или иной основной учетный объект. Например единицей учета могут быть инвентарный объект, партия товаров и пр.

В процессе хозяйственного учета используются учетные измерители (натуральные, трудовые, стоимостные). *Учетные измерители* — это единицы измерения, при помощи которых на основе вычислений измеряемых величин формируются показатели, характеризующие экономическую деятельность организации.

Натуральные измерители характеризуют качественные и количественные параметры измеряемых величин (масса, длина, объем, площадь и т.д.).

Трудовые измерители предназначены для измерения и исчисления рабочего времени, затраченного для выполнения той или иной работы или вида деятельности. Они выражаются в единицах затрат труда: человеко-часах, человеко-днях, нормо-часах и т.д.

Стоимостные (денежные) измерители позволяют определить показатели разнородных объектов в одном эквиваленте и соответствуют денежным знакам в национальной или иностранной валюте, а также в условных единицах.

Хозяйственный учет можно подразделить на четыре вида:

- 1) управленческий (финансовый, экономический) учет;
- 2) статистический учет;
- 3) бухгалтерский учет;
- 4) налоговый учет.

Управленческий учет — часть хозяйственного учета, который заключается в сборе, группировке и обобщении экономической информации для создания внутрихозяйственной экономической отчетности и принятия управленческих решений.

Статистический учет — часть хозяйственного учета, представляющая систему сбора, накопления, обработки и изучения количественных экономических показателей, их состояния и изменения.

Бухгалтерский учет — это учетная система, определение которой зафиксировано в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Федеральный закон о бухгалтерском учете). Согласно данному закону бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Налоговый учет — система обобщения информации для начисления и уплаты налогов и сборов на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации.

1.2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет осуществляется путем сплошного, непрерывного и документального учета всех фактов хозяйственной жизни (хозяйственных фактов). *Сплошной* характер бухгалтерского

учета означает, что каждый хозяйственный факт должен найти свое отражение в бухгалтерском учете. *Непрерывность* бухгалтерского учета означает то, что бухгалтерский учет ведется постоянно.

Отражаемые в бухгалтерском учете хозяйственные факты должны быть подтверждены *документально*, т.е. подтверждаются первичными документами. Для бухгалтерского учета хозяйственный факт совершается только в том случае, если имеется первичный документ, обладающий юридической силой. Таким образом, все хозяйственные факты оформляются соответствующими первичными документами, которые лежат в основе бухгалтерских учетных действий.

Цель бухгалтерского учета заключается в формировании комплексной информации о средствах, обязательствах, капитале и результатах хозяйственной деятельности организации. Из цели бухгалтерского учета вытекают следующие *задачи* ведения бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и состоянием имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и иных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости и платежеспособности, рентабельности и эффективности.

Кроме перечисленных задач бухгалтерский учет позволяет сформировать информацию для проведения экономического анализа, в том числе финансового анализа, проводимого на основе бухгалтерской отчетности.

Любая деятельность, в том числе и учетная, осуществляется на основе принципов, т.е. основных положений, условий, необходимых для практической реализации учетных действий. В отношении бухгалтерского учета выделяют следующие *принципы*:

1) *принцип имущественной обособленности* — в отчетности организации отражается только то имущество, которое законодательно признается ее собственностью;

2) *принцип непрерывной деятельности организации* — организация будет осуществлять деятельность в обозримом будущем и будет погашать обязательства. Ведение бухгалтерского учета начинается с момента государственной регистрации организации и прекращается при ее ликвидации;

3) *принцип достоверности* — информация, получаемая в результате ведения бухгалтерского учета, не должна содержать существенные ошибки и искажения;

4) *принцип последовательности* (постоянства) — принятые организацией методы ведения бухгалтерского учета будут применяться последовательно во всех отчетных периодах;

5) *принцип временной определенности* (соответствия) — при осуществлении бухгалтерского учета хозяйственные факты должны относиться к тому отчетному периоду, в котором они имели место;

6) *принцип объективности* — каждый хозяйственный факт регистрируется в бухгалтерском учете только в случае документального подтверждения его совершения;

7) *принцип периодичности* — бухгалтерская отчетность формируется через определенные периоды: месяц, год и т.д.;

8) *принцип стоимостной оценки* — каждый хозяйственный факт должен иметь стоимостную оценку (денежный измеритель);

9) *принцип двойной записи* — необходимость отражения суммы хозяйственного факта в бухгалтерском учете определенным образом. Данный принцип будет подробно рассмотрен в параграфах 2.8 и 2.9.

В соответствии с Федеральным законом о бухгалтерском учете ведение бухгалтерского учета является обязательным для всех хозяйствующих субъектов, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

В бухгалтерском учете стоимостная оценка объектов учета и хозяйственных фактов осуществляется в *рублях*. Документирование хозяйственных фактов, заполнение регистров бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности осуществляется на *русском языке*. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны быть переведены на русский язык.

Основными этапами ведения бухгалтерского учета являются:

- сбор и регистрация информации об учетном объекте с помощью наблюдения, измерения, документирования информации;
- систематизация и группировка информации;
- передача, оценка информации, выделение информации для передачи в управленческие звенья организации.

1.3. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Нормативное регулирование бухгалтерского учета представляет собой установление государственными органами общеобязательных правил (норм) ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. В настоящее время системой нормативного регулирования бухгалтерского учета установлены единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, в частности:

- нормативное правовое регулирование, которое осуществляется нормами права, содержащимися в соответствующих нормативных правовых актах;
- методическое (нормативно-техническое) регулирование, которое осуществляется методическими (техническими) нормами, содержащимися в актах методического (нормативно-технического) характера.

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из Федерального закона о бухгалтерском учете, устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России, и других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете позволяет обеспечить единообразное ведение учета хозяйственных фактов, также правильное составление и представление достоверной информации об имущественном положении организаций, их доходах и расходах, другой учетной информации, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в России осуществляется Правительством Российской Федерации. Минфину России предоставлено приоритетное право регулирования бухгалтерского учета.

Организации для осуществления бухгалтерского учета должны руководствоваться законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет. При этом организации самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета включает в себя четыре уровня.

Первый уровень системы — Федеральный закон о бухгалтерском учете, в котором устанавливаются единые правовые и методологи-

ческие основы организации и ведения бухгалтерского учета организациями; федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации по вопросам бухгалтерского учета.

Второй уровень системы включает документы, касающиеся методических аспектов ведения бухгалтерского учета. К данным документам относятся Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н) и Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и предоставления бухгалтерской отчетности. К документам этого уровня относятся План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению и некоторые документы международных стандартов финансовой отчетности.

Третий уровень системы — методические указания по ведению учета, раскрывающие конкретные способы и правила ведения бухгалтерского учета. Методические указания, по существу, представляют собой инструкции и указания, раскрывающие возможные варианты ведения бухгалтерского учета в зависимости от условий хозяйственной деятельности организации.

Четвертый уровень системы — локальные документы организации, формирующие его учетную политику. Документы этого уровня создаются на предприятиях приказами и распоряжениями руководства организации и являются внутрифирменными стандартами, например:

- учетная политика организации, утвержденная приказом руководителя организации;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями полноты учета и отчетности;
- формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы первичных документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- график документооборота и технология обработки учетной информации;
- утвержденный порядок инвентаризации имущества и обязательств;
- должностные инструкции, положение об оплате труда и т.д.

1.4. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта. Руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

Таким образом, руководитель экономического субъекта может в зависимости от объема учетной работы:

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

Главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета в открытых акционерных обществах, а также физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должны соответствовать следующим требованиям:

- иметь высшее профессиональное образование;
- иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита — не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего вышеперечисленным требованиям.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Он подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность:

- за формирование учетной политики;
- за ведение бухгалтерского учета;

- за своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности;
- за обеспечение соответствия осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации;
- за контроль над движением имущества и выполнением обязательств и пр.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

1.5. ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Согласно Федеральному закону о бухгалтерском учете *объектами* бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

- *факты хозяйственной жизни*;
- *активы* (имущество) как материальная основа деятельности (производственные запасы, основные средства, денежные средства и другие экономические ресурсы);
- *обязательства*, т.е. задолженность покупателей, подотчетных лиц и других перед организацией (дебиторская задолженность) и задолженность самой организации перед поставщиками, подрядчиками, персоналом, бюджетом и др. (кредиторская задолженность);
- *источники финансирования* его деятельности (пассивы), которые позволяют сформировать имущество организации;
- *доходы*, т.е. увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества);
- *расходы*, т.е. уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества);
- *иные объекты* в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Особенностью хозяйственных средств, принадлежащих организации, является их *двойственный* характер, т.е. они проявляются

в двух аспектах (проявлениях): в виде размещения и источника формирования, поэтому одна и та же стоимость характеризует и величину имеющегося в организации имущества, и величину использованных для его создания (приобретения) средств.

Активы организации делятся на *внеоборотные* и *оборотные*, а источники формирования деятельности организации подразделяются на *собственные*, принадлежащие организации, и *заемные*, привлеченные от других организаций и физических лиц.

Контрольные вопросы и задания

1. Что представляет собой хозяйственный учет?
2. Перечислите виды хозяйственного учета.
3. Какие измерители используются в бухгалтерском учете?
4. Дайте определение понятию «бухгалтерский учет».
5. Перечислите объекты, цель, задачи бухгалтерского учета.
6. Раскройте принципы бухгалтерского учета.
7. Как реализуется нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации?
8. Раскройте содержание четырех уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.
9. Каковы роль и функции главного бухгалтера в организационной структуре предприятия?
10. В чем заключается двойственный характер хозяйственных средств, принадлежащих организации?

Глава 2

ПРЕДМЕТ И МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет — научная дисциплина, составная часть экономической науки. Бухгалтерский учет исследует теоретические и практические проблемы и закономерности развития и дальнейшего совершенствования учетной деятельности в целях наиболее адекватного соответствия рыночной модели развития экономики. Как и любая наука, бухгалтерский учет имеет свой предмет и его методы исследования.

Предметом бухгалтерского учета являются стоимостной кругооборот (движение) хозяйственных средств организации в результате процесса производства и реализации продукции и их состояние на определенную дату.

Метод бухгалтерского учета представляет собой способ получения информации о наличии и состоянии средств организации, источников формирования этого имущества, результатах деятельности.

Цикл осуществления бухгалтерского учета включает четыре последовательных этапа сбора, обработки и обобщения информации. Каждому этапу присущи свои методы ведения учета (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Методы бухгалтерского учета

Этап обработки и обобщения информации	Метод бухгалтерского учета
1. Первичное наблюдение	1.1. Документирование 1.2. Инвентаризация
2. Стоимостное измерение	2.1. Оценка 2.2. Калькулирование
3. Систематизация информации	3.1. Бухгалтерские счета 3.2. Двойная запись *
4. Комплексное обобщение информации	4.1. Бухгалтерский баланс 4.2. Другие формы бухгалтерской отчетности

2.1. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

В соответствии с принципами ведения бухгалтерского учета в организации должен вестись сплошной учет всех хозяйственных фактов путем их строго документирования, т.е. все хозяйственные факты должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документирование — совокупность процедур первичного отражения (регистрации) хозяйственных фактов в специальных документах учета (первичных учетных документах), являющихся основанием для бухгалтерских записей.

Первичный учетный документ — это письменное свидетельство о совершении определенного хозяйственного факта (операции), имеющее юридическую силу и не требующее дальнейших пояснений и детализации.

Первичный документ содержит информацию, зафиксированную на бумажных и машинных носителях информации (в последнем случае организация должна изготавливать копии таких документов на бумажных носителях для заинтересованных лиц), которые имеют официальный характер. Каждый первичный документ отражает один совершенный хозяйственный факт. В документе указывается характер и сущность хозяйственного факта, его содержание и натуральное и (или) денежное выражение. Документ не только регистрирует и оформляет совершенные хозяйственные факты, но и часто служит распоряжением или основанием для ее осуществления (например, приказ о направлении работника в командировку служит основанием для выдачи командировочного удостоверения и денежных средств на командировочные расходы).

Согласно Федеральному закону о бухгалтерском учете первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа;
- 2) дату составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за правильность ее оформления, либо наименование должности лица, ответственного за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи вышеуказанных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Первичные учетные документы могут быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, составляются организацией самостоятельно.

Альбомы унифицированных форм первичной учетной документации разрабатываются и утверждаются Федеральной службой государственной статистики (Росстат, ранее Госкомстат) и содержат непосредственно сами формы и указания или инструкции по их применению и заполнению. Расчетные документы по банковским и кассовым операциям утверждаются Центральным банком Российской Федерации.

В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены *дополнительные реквизиты*. Дополнительные реквизиты не должны удалять или заменять основные реквизиты.

В соответствии с Федеральным законом о бухгалтерском учете первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным — непосредственно после его окончания. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации.

В первичном учетном документе допускаются исправления. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и ини-

циалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета. Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации архивного дела. Ответственность за организацию хранения первичных документов, регистров бухгалтерского учета, а также бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Документы, принимаемые к бухгалтерскому учету, делятся:

1) по содержанию:

- *на первичные*, которые оформляются непосредственно в момент хозяйственного факта путем его первоначальной регистрации (например, кассовые ордера, табели учета рабочего времени, счета-фактуры);
- *сводные* — документы, представляющие собой сводку (обобщение) однородных данных нескольких первичных документов;

2) по месту составления:

- *на внутренние*, составляются в организации (требования, лимитно-заборные карты, авансовые отчеты и т.д.);
- *внешние, поступающие от контрагентов* (товарные накладные, счета-фактуры и т.д.);

3) по назначению:

- *на распорядительные*, т.е. содержащие приказ (распоряжение) на совершение хозяйственного факта (например, приказ руководителя предприятия о выдаче аванса работнику, распоряжение руководителя отдела сбыта об отпуске готовой продукции со склада, доверенность на получение товара и т.д.);
- *оправдательные*, т.е. документы, подтверждающие совершение хозяйственного факта (например, товарные накладные, кассовые ордера);
- *комбинированные* — сочетание разных видов документов (платежная ведомость, авансовый отчет).

При составлении документа следует:

- избегать дублирования одинаковых записей;
- не создавать излишнюю информацию;
- направлять документы по назначению;
- предупреждать подделки, порчи, утраты и т.д.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации *графиком документооборота*, который предполагает согласование видов работ со временем их осуществления и разрабатывается для усиления контрольной функции. При этом под **документооборотом** понимается опись документов и регламентация процесса их создания, движения и получения от других подразделений или контрагентов, принятия их к учету, их передачи в архив. График документооборота разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации в виде приложения к приказу об учетной политике.

Основными этапами документооборота являются:

- составление и оформление документов;
- прием документов бухгалтерией;
- обработка и использование документов для дальнейших учетных записей;
- передача в архив.

2.2. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Применяемое в бухгалтерском учете сплошное документирование операций не исключает возможности возникновения в хозяйственной деятельности отдельных фактов, которые не могут быть зарегистрированы на момент их совершения. К ним можно отнести естественную убыль, недостачу или порчу имущества сверх норм естественной убыли, возможные ошибки при принятии к учету имущества или обязательств, злоупотребления материально ответственных лиц и т.д. Выявление документально не оформленных хозяйственных операций осуществляется путем *инвентаризации*.

Согласно Федеральному закону о бухгалтерском учете и Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны периодически проводить **инвентаризацию** имущества и обязательств. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета, поэтому инвентаризация позволяет отследить уровень и достоверность учета, обеспечить контроль за достоверностью данных бухгалтерского учета и отчетности организации.

Основными *целями* инвентаризации являются:

- 1) выявление фактического наличия имущества (или обязательств);
- 2) сопоставление фактического наличия имущества (или обязательств) с данными бухгалтерского учета;
- 3) проверка полноты отражения в учете обязательств организации;
- 4) обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Правила проведения инвентаризации установлены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Методические указания устанавливают как общие правила проведения инвентаризации имущества и обязательств, так и особенности проведения инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств.

Порядок проведения инвентаризации, т.е. количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при установлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия или других чрезвычайных обстоятельств;
- при ликвидации (реорганизации) организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в организации создается *инвентаризационная комиссия*, персональный состав которой утверждает руководитель организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители руководства организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего контроля организации, независимых аудиторских организаций. Отсутствие хотя бы одного утвержденного члена комиссии при

проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

В общем случае процесс инвентаризации состоит из следующих этапов:

- подготовка к инвентаризации;
- проведение инвентаризации;
- оформление результатов инвентаризации и их анализа;
- проведение контрольных проверок результатов инвентаризации;
- отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты;
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли включаются в расходы производства или обращения, сверх норм — за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация. По выявленным в ходе инвентаризации отклонениям проводят соответствующие управленческие действия.

2.3. ОЦЕНКА ИМУЩЕСТВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Обобщающим измерителем в бухгалтерском учете является денежный (стоимостной) измеритель. Денежным измерителем объектов бухгалтерского учета в Российской Федерации является рубль.

Оценка — это метод стоимостного измерения имущества, обязательств, хозяйственных фактов в денежных измерителях.

Общие правила оценки объектов бухгалтерского учета регламентируются Федеральным законом о бухгалтерском учете и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Конкретные правила, применяемые для оценки отдельных объектов бухгалтерского учета, регламентируются различными Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ). В данных нормативных документах предлагаются методические

подходы к осуществлению оценки различных объектов бухгалтерского учета.

Например, оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку без НДС. Оценка имущества, полученного безвозмездно, определяется по рыночной стоимости на дату оприходования. Оценка имущества, произведенного в самой организации, осуществляется по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества) без НДС. Оценка средств в иностранной валюте производится в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции.

При отпуске материально-производственных запасов в производство применяют следующие способы оценки:

- *способ ФИФО*, согласно которому при списании в производство стоимость материально-производственных запасов определяется по цене первых партий (ранее закупленных), затем — последующей и далее в порядке очередности, т.е. по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов;
- *способ оценки по средней стоимости*, согласно которому стоимость списываемых в производство материально-производственных запасов определяется как средняя арифметическая;
- *способ оценки по себестоимости каждой единицы* применяется для материально-производственных запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Пример 2.1

Пусть имеются данные по количеству и цене материалов трех поставок (табл. 2.2). Необходимо определить стоимость 100 единиц материала, которые требуется списать в производство.

Таблица 2.2

Количество и цена материалов по поставкам

Показатель	Поставка		
	I	II	III
Количество, ед.	50	60	30
Цена, руб./шт.	10	15	20

Если использовать метод ФИФО, то стоимость 100 единиц списываемого в производство материала составит

$$50 \text{ ед.} \cdot 10 \text{ руб./ед.} + 50 \text{ ед.} \cdot 15 \text{ руб./ед.} = 1250 \text{ руб.}$$

Если использовать метод оценки по средней стоимости, то необходимо сначала определить стоимость единицы материала:

$$(30 \text{ ед.} \cdot 20 \text{ руб./ед.} + 60 \text{ ед.} \cdot 15 \text{ руб./ед.} + 50 \text{ ед.} \cdot 10 \text{ руб./ед.}) / 140 \text{ ед.} = 14,28 \text{ руб./ед.}$$

Таким образом, стоимость 100 единиц списываемого в производство материала составит

$$14,28 \text{ руб./ед.} \cdot 100 \text{ ед.} = 1428 \text{ руб.}$$

Оценка затрат на производство продукции может осуществляться:

- по *нормативной* (плановой) стоимости, которая рассчитывается заранее, исходя из норм и нормативов (или плановых показателей);
- *фактической* стоимости, которая образовалась за период.

Оценка стоимости основных средств и нематериальных активов может проводиться:

- по *первоначальной* стоимости, т.е. на дату поступления с учетом фактических затрат, связанных с приобретением, изготовлением, монтажом и т.д. без НДС;
- по *остаточной* стоимости, т.е. за вычетом из первоначальной стоимости начисленной суммы амортизационных отчислений;
- по *восстановительной* (рыночной) стоимости, т.е. скорректированной стоимости в результате воздействия экономических факторов (например, инфляции).

Основные виды имущества и обязательств организации принято отражать в бухгалтерском балансе следующим образом:

- основные средства — по остаточной стоимости;
- нематериальные активы — по остаточной стоимости;
- доходные вложения в материальные ценности — по остаточной стоимости;
- сырье и материалы — по фактической себестоимости (стоимости);
- готовую продукцию — по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- отгруженные товары, сданные работы, оказанные услуги — по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- финансовые вложения и незавершенные капитальные вложения — по фактическим затратам для инвестора;
- задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом начисленных на конец отчетного периода процентов.

2.4. СЕБЕСТОИМОСТЬ

Под **себестоимостью** понимаются выраженные в денежной форме затраты организации на производство и реализацию продукции. При этом в бухгалтерском учете выделяют *производственную* и *полную* себестоимость.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации фактическая или нормативная (плановая) *производственная себестоимость* включает затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Фактическая или нормативная (плановая) *полная себестоимость* включает наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

Затраты и расходы — понятия не идентичные. **Затраты** представляют собой стоимость потребляемых ресурсов при производстве и реализации продукции. В свою очередь, **расходы** согласно ПБУ 10/99 — это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). При этом не признаются расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не в целях перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Из определения видно, что не все затраты можно отнести к расходам. Например, отрицательные курсовые разницы являются расходами, но их нельзя считать затратами, так как не происходит приобретения ресурсов.

В табл. 2.3 приведена классификация затрат.

Классификация затрат

Классификационный признак	Название затрат	Содержание затрат
Степень участия в процессе производства	Основные	Связаны с выполнением технологического процесса изготовления продукции
	Накладные	Связаны с процессом управления производством
Способ отнесения на себестоимость отдельных видов продукции	Прямые	Прямо и непосредственно связаны с изготовлением продукции
	Косвенные	Относятся на себестоимость косвенным путем, т.е. пропорционально некоторой базе распределения
Зависимость от объема производства	Переменные	Находятся в прямой зависимости от объема производства
	Постоянные	Находятся в незначительной степени или совсем не зависят от изменения объема производства

В бухгалтерском учете формирование себестоимости продукции (работ, услуг) производится в двух направлениях:

- по *экономическим элементам*, используемым при составлении сметы затрат;
- по *калькуляционным статьям*, используемым при составлении калькуляции.

Экономический элемент — первичный экономически однородный вид затрат на производство и реализацию, который не может быть разделен на отдельные части.

К *типovým элементам* затрат относят:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение (страховые взносы);
- амортизацию основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты.

Исчисление производственной или полной себестоимости единицы конкретного вида продукции с распределением затрат

по калькуляционным статьям называется *калькулирование* себестоимости продукции, а документ, в котором представлен данный расчет, называется *калькуляцией*.

Отдельные виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются *объектами калькулирования*.

В планировании и учете себестоимости исчисляют плановую, нормативную и фактическую себестоимость.

Плановая себестоимость представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из плановой величины затрат на производство и реализацию соответствующих видов продукции.

Нормативная себестоимость представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из действующих в организации на определенную дату норм затрат на производство и реализацию соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость представляет собой себестоимость, определяемую по истечении отчетного периода на основании данных бухгалтерского учета по фактическим затратам на производство и реализацию соответствующих видов продукции.

2.5. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

Все организации обязаны составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность. **Бухгалтерская отчетность** представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляется по данным бухгалтерского учета по установленным формам на отчетный период. Составление бухгалтерской отчетности регламентируется Федеральным законом о бухгалтерском учете и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).

Согласно Федеральному закону о бухгалтерском учете бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Отчетной датой считается дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний день отчетного периода. *Отчетным периодом* является период, за который организация должна составить бухгалтерскую отчетность.

Годовая бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год, т.е. календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданной либо реорганизованной организации считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для организации, вновь созданной после 1 октября, — с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно. Организации обязаны представить квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. *Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность* составляется за отчетный период менее отчетного года. Например, месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Данные формы и инструкции доступны для просмотра и скачивания в сети Интернет.

Бухгалтерская отчетность организаций включает:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках (отчет о финансовых результатах);
- 3) приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- 4) пояснительную записку;
- 5) аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны обеспечивать пользователей дополнительной информацией, которую нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которая необходима пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках включают:

- 1) отчет об изменениях капитала;
- 2) отчет о движении денежных средств;
- 3) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (финансовых результатах);

- 4) отчет о целевом использовании средств;
- 5) иные специальные формы.

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями отчета прибылей и убытков (финансового результата), кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными актами.

Бухгалтерская отчетность должна составляться на русском языке в валюте Российской Федерации и подписываться руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации либо руководителем специализированной организации, ведущей бухгалтерский учет в организации.

2.6. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Бухгалтерский баланс как метод бухгалтерского учета представляет способ обобщенного отражения в денежной оценке и сопоставления хозяйственных средств организации по их составу и размещению с источниками их формирования на отчетную дату.

Бухгалтерский баланс как форма бухгалтерской отчетности строится в виде двусторонней таблицы, в левой части которой отражаются принадлежащие организации хозяйственные средства, их состав и размещение, а в правой — отражаются источники формирования этих средств, сгруппированные по их принадлежности и назначению. Левая часть таблицы называется *активом*, а правая — *пассивом*.

Итог актива (А) должен быть равен итогу пассива (П), так как отражают одни и те же средства в двух группировках. Такое равенство называется *основным балансовым тождеством*:

$$A = П.$$

Величину итогов актива и пассива баланса принято называть *валютой* баланса. Каждый элемент баланса называется *статьей* (балансовой статьей). Статья показывает денежную оценку того или иного имущества или источника. Балансовые статьи объединяются в однородные *группы*, а группы — в *разделы*.

Бухгалтерский баланс представляет собой основную форму отчетности организации, характеризующей ее финансовое положение на отчетную дату. Формы бухгалтерского баланса и счета отличаются у кредитных, бюджетных организаций.

В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» определены разделы, группы и статьи, которые должен содержать бухгалтерский баланс (табл. 2.4).

Бухгалтерский баланс

Статья баланса	Код	На начало периода	На конец периода
АКТИВ			
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	—	—	—
Нематериальные активы	1110		
Результаты исследований и разработок	1120		
Нематериальные поисковые активы	1130		
Материальные поисковые активы	1140		
Основные средства	1150		
Доходные вложения в материальные ценности	1160		
Финансовые вложения	1170		
Отложенные налоговые активы	1180		
Прочие внеоборотные активы	1190		
ИТОГО по разделу I	1100		
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	—	—	—
Запасы	1210		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220		
Дебиторская задолженность	1230		
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240		
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250		
Прочие оборотные активы	1260		
ИТОГО по разделу II	1200		
БАЛАНС	1600	*	
ПАССИВ			
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	—	—	—
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310		

Статья баланса	Код	На начало периода	На конец периода
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320		
Переоценка внеоборотных активов	1340		
Добавочный капитал (без переоценки)	1350		
Резервный капитал	1360		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370		
ИТОГО по разделу III	1300		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	—	—	—
Заемные средства	1410		
Отложенные налоговые обязательства	1420		
Оценочные обязательства	1430		
Прочие обязательства	1450		
ИТОГО по разделу IV	1400		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	—	—	—
Заемные средства	1510		
Кредиторская задолженность	1520		
Доходы будущих периодов	1530		
Оценочные обязательства	1540		
Прочие обязательства	1550		
ИТОГО по разделу V	1500		
БАЛАНС	1700		

Из табл. 2.4 видно, что актив баланса представлен двумя разделами: «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы».

В разделе «Внеоборотные активы» отражается состояние хозяйственных средств с длительным сроком использования (на срок более 12 мес). К ним относятся нематериальные активы, основные средства, а также вложения в материальные ценности и долгосрочные финансовые вложения и пр.

В разделе «Оборотные активы» отражается состояние хозяйственных средств, находящихся в постоянном обороте. К ним от-

носятся материально-производственные запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, краткосрочные финансовые вложения, дебиторская задолженность, денежные средства организации и пр.

Пассив включает в себя три раздела: «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства», «Краткосрочные обязательства».

В разделе «Капитал и резервы» отражаются собственные источники организации, включающие уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль и пр.

В разделе «Долгосрочные обязательства» отражаются долгосрочные обязательства организации по заемным средствам, срок погашения которых превышает 12 мес. К ним относятся, в частности, долгосрочные кредиты и займы.

В разделе «Краткосрочные обязательства» отражаются краткосрочные обязательства организации, срок погашения которых не превышает 12 мес. К ним относятся, в частности, краткосрочные заемные средства, кредиторская задолженность, доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов и пр.

Активы в бухгалтерском балансе расположены в зависимости от их участия в кругообороте хозяйственных средств, а также в порядке их возрастающей ликвидности. Собственные средства (капитал и резервы) в пассиве бухгалтерского баланса показываются в порядке их убывающего постоянства. Обязательства в пассиве бухгалтерского баланса располагаются в зависимости от срока их погашения. Составляющие статей баланса будут рассмотрены в параграфах 6.1, 7.1, 8.1, 10.1, 12.1, 14.1.

Пример 2.2

Необходимо определить величину уставного капитала организации исходя из данных, приведенных в табл. 2.5, и составить бухгалтерский баланс на отчетную дату.

Таблица 2.5

Хозяйственные средства и их источники на отчетную дату

Хозяйственные средства и их источники	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	* 16 500
Краткосрочные кредиты банков	5000
Запасы	4000
Кредиторская задолженность	800
Дебиторская задолженность	620
Добавочный капитал	4400

Окончание табл. 2.5

Хозяйственные средства и их источники	Сумма, тыс. руб.
Резервный капитал	350
Нераспределенная прибыль	630
Нематериальные активы	2000
Долгосрочные финансовые вложения	1100
Прочие внеоборотные активы	1000
Денежные средства	500
Прочие обязательства	2000

Данные суммы по статьям агрегированного баланса представлены в табл. 2.6. Итог по активу равен 25 720 тыс. руб. Из основного балансового тождества следует, что итог по пассиву равен также 25 720 тыс. руб., следовательно, итог по разделу III равен 17 920 тыс. руб. (25 720 тыс. руб. – 7800 тыс. руб.).

Таким образом, уставный капитал составит 12 540 тыс. руб. (17 920 тыс. руб. – 4400 тыс. руб. – 350 тыс. руб. – 630 тыс. руб.).

Таблица 2.6

Агрегированный бухгалтерский баланс на отчетную дату

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	–	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	–
Нематериальные активы	2000	Уставный капитал	12540
Результаты исследований и разработок	0	Собственные акции, выкупленные у акционеров	0
Нематериальные поисковые активы	0	Переоценка внеоборотных активов	0
Материальные поисковые активы	0	Добавочный капитал (без переоценки)	4400
Основные средства	16500	Резервный капитал	350
Незавершенное строительство	0	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	630
Финансовые вложения	1100	ИТОГО по разделу III	17920
Отложенные налоговые активы	0	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	–

Окончание табл. 2.6

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
Прочие внеоборотные активы	1000	Заемные средства	0
ИТОГО по разделу I	20600	Отложенные налоговые обязательства	0
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	—	Прочие обязательства	0
Запасы	4000	Итого по разделу IV	0
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	0	ИТОГО по разделу IV	0
Дебиторская задолженность	620	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	—
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	0	Заемные средства	5000
Денежные средства и денежные эквиваленты	500	Кредиторская задолженность	800
Прочие оборотные активы	0	Прочие обязательства	2000
ИТОГО по разделу II	5120	ИТОГО по разделу V	7800
БАЛАНС	25720	БАЛАНС	25720

В бухгалтерском балансе не допускается зачет между статьями активов и пассивов. Бухгалтерский баланс должен включать стоимостные показатели в *нетто-оценке*, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые рассматриваются в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу. Например, бухгалтерский баланс содержит данные о стоимости основных средств в оценке не по первоначальной, а по остаточной стоимости (за вычетом сумм начисленных амортизационных отчислений). Таким образом, амортизация не показывается в пассиве баланса, а вычитается из актива (статья «Основные средства»).

Любой хозяйственный факт при своем совершении затрагивает различные виды хозяйственных средств, вызывает соответствующее

изменение стоимостной оценки этих средств. Однако при этом не нарушается основное правило: равенство суммы актива и пассива.

По характеру влияния на бухгалтерский баланс хозяйственные факты делятся на четыре типа.

Первый тип вызывает одновременное увеличение средств в одной и той же сумме в активе и пассиве:

$$A + x = П + x,$$

где x — стоимостная оценка изменений в бухгалтерском балансе, руб.; A — итог по активу, руб.; $П$ — итог по пассиву, руб.

Например, на расчетный счет организации перечислены денежные средства на сумму 300 тыс. руб. в виде кредита банка. Этот хозяйственный факт приводит к увеличению задолженности организации перед банком и одновременному увеличению денежных средств на расчетном счете организации, поэтому в бухгалтерском балансе произойдет одновременное увеличение суммы по статье «Денежные средства и денежные эквиваленты» и увеличение суммы по статье «Заемные средства» на 300 тыс. руб.:

$$A + 300 \text{ тыс. руб.} = П + 300 \text{ тыс. руб.}$$

Второй тип вызывает одновременное уменьшение средств в одной и той же сумме в активе и пассиве:

$$A - x = П - x.$$

Например, организация погасила свою задолженность перед персоналом по оплате труда на сумму 100 тыс. руб., выдав деньги через кассу. Этот хозяйственный факт приводит к уменьшению кредиторской задолженности организации и одновременному уменьшению денежных средств в кассе организации, поэтому в бухгалтерском балансе произойдет одновременное уменьшение сумм по статьям «Денежные средства и денежные эквиваленты» и «Кредиторская задолженность» на 100 тыс. руб.:

$$A - 100 \text{ тыс. руб.} = П - 100 \text{ тыс. руб.}$$

Третий тип вызывает одновременное увеличение или уменьшение средств в одной и той же сумме в пределах актива:

$$A + x - x = A.$$

Например, покупатели перечислили на расчетный счет 300 тыс. руб. в счет погашения задолженности перед организацией. Данный хозяйственный факт приводит к уменьшению дебиторской задол-

женности покупателей и увеличению денежных средств на расчетном счете, поэтому в бухгалтерском балансе это вызовет одновременное уменьшение суммы по статье «Дебиторская задолженность» и увеличение суммы по статье «Денежные средства и денежные эквиваленты» на 300 тыс. руб.:

$$A + 300 \text{ тыс. руб.} - 300 \text{ тыс. руб.} = A.$$

Четвертый тип вызывает одновременное увеличение или уменьшение средств в одной и той же сумме в пределах пассива:

$$П + x - x = П.$$

Например, собрание акционеров приняло решение о переводе 50 тыс. руб. нераспределенной прибыли в резервный капитал. Этот хозяйственный факт приводит к уменьшению нераспределенной прибыли и увеличению резервного капитала, что в бухгалтерском балансе вызовет одновременное уменьшение суммы по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и увеличение суммы по статье «Резервный капитал» на 50 тыс. руб.:

$$П + 50 \text{ тыс. руб.} - 50 \text{ тыс. руб.} = П.$$

Пример 2.3

Используем данные табл. 2.6. Пусть хозяйственные факты, вызвавшие изменение в бухгалтерском балансе, имели место в течение отчетного периода. Изменения по статьям бухгалтерского баланса представим в табл. 2.7.

Таблица 2.7

Изменения по статьям бухгалтерского баланса

Статья бухгалтерского баланса	На начало отчетного периода, тыс. руб.	Изменение за отчетный период, тыс. руб.	На конец отчетного периода, тыс. руб.
Статьи актива			
Денежные средства и денежные эквиваленты	500	500	1000
Дебиторская задолженность	620	-300	320
Итого по статьям актива	1120	200	1320
Статьи пассива			
Резервный капитал	350	50	400

Окончание табл. 2.7

Статья бухгалтерского баланса	На начало отчетного периода, тыс. руб.	Изменение за отчетный период, тыс. руб.	На конец отчетного периода, тыс. руб.
Нераспределенная прибыль	630	-50	580
Заемные средства	5000	300	5300
Кредиторская задолженность	800	-100	700
Итого по статьям пассива	6780	200	6980

Из табл. 2.7 видно, что актив и пассив изменились на одну и ту же сумму — 200 тыс. руб. Это означает, что основное балансовое тождество не нарушено. В табл. 2.8 представлен агрегированный бухгалтерский баланс на конец отчетного периода.

Таблица 2.8

Агрегированный бухгалтерский баланс на конец отчетного периода

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	—	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	—
Нематериальные активы	2000	Уставный капитал	12540
Результаты исследований и разработок	0	Собственные акции, выкупленные у акционеров	0
Нематериальные поисковые активы	0	Переоценка внеоборотных активов	0
Материальные поисковые активы	0	Добавочный капитал (без переоценки)	4400
Основные средства	16500	Резервный капитал	400
Незавершенное строительство	0	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	580
Финансовые вложения	1100	ИТОГО по разделу III	17920

Окончание табл. 2.8

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
Отложенные налоговые активы	0	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	—
Прочие внеоборотные активы	1000	Заемные средства	0
ИТОГО по разделу I	20600	Отложенные налоговые обязательства	0
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	—	Прочие обязательства	0
Запасы	4000	ИТОГО по разделу IV	0
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	0	ИТОГО по разделу IV	0
Дебиторская задолженность	320	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	—
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	0	Заемные средства	5300
Денежные средства и денежные эквиваленты	1000	Кредиторская задолженность	700
Прочие оборотные активы	0	Прочие обязательства	2000
ИТОГО по разделу II	5320	ИТОГО по разделу V	8000
БАЛАНС	25920	БАЛАНС	25920

При построении бухгалтерского баланса необходимо использовать следующие принципы:

- 1) равенство сумм по активу и пассиву;
- 2) достоверность отражаемой информации;
- 3) преемственность, т.е. соблюдение единства методов учета хозяйственных фактов для всех видов хозяйственных средств;
- 4) ясность, т.е. требование доступности для восприятия информации в бухгалтерском балансе;
- 5) нейтральность, т.е. отсутствие приоритетов для тех или иных групп пользователей информации в бухгалтерском балансе;
- 6) сопоставимость показателей на начало и конец отчетного периода.

2.7. БУХГАЛТЕРСКИЕ СЧЕТА

Полученные в бухгалтерском учете данные первичного наблюдения и стоимостной оценки группируются, систематизируются, другими словами, классифицируются по признакам однородности с помощью системы бухгалтерских счетов. Таким образом, каждый хозяйственный факт регистрируется в бухгалтерском учете через бухгалтерские счета.

Бухгалтерский счет — особый регистр экономической группировки и учета однородных по экономическому содержанию объектов учета. Бухгалтерский счет как метод представляет собой способ получения информации об объекте бухгалтерского учета. Каждому счету присваиваются соответствующие номер и наименование, которое чаще всего связано с объектом бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского счета как регистра представляет собой таблицу, состоящую из двух колонок (граф): левая колонка называется *дебет*, правая колонка — *кредит* (табл. 2.9).

Таблица 2.9

Форма бухгалтерского счета

Счет 10 «Материалы»	
Дебет	Кредит
Начальное сальдо	—
Дебетовый оборот	Кредитовый оборот
Конечное сальдо	—

Деление счета на две части объясняется движением хозяйственных средств — их увеличением либо уменьшением. Письменную фиксацию суммы хозяйственного факта на счетах бухгалтерского учета принято называть *записью*.

Сумма записей хозяйственных фактов за период по дебету бухгалтерского счета называется *дебетовым оборотом* (оборот по дебету счета) за период. Сумма записей хозяйственных фактов за период по кредиту бухгалтерского счета называется *кредитовым оборотом* (оборот по кредиту счета) за период.

Для обозначения остатков на счете используется специальный термин — *сальдо* на начало и на конец отчетного периода. Остатки на счетах бухгалтерского учета на начало отчетного периода называют *начальное сальдо*, на конец отчетного периода — *конечное сальдо*.

Существует тесная связь между счетами бухгалтерского учета и бухгалтерским балансом. Каждой статье пассива или актива

ставится в соответствие индивидуальный бухгалтерский счет, который, как правило, совпадает с названием счета.

Взаимосвязь бухгалтерского баланса и счетов бухгалтерского учета порождает понятия «активный счет» и «пассивный счет». На *активных счетах* учитывается движение и состояние активов (имущества) организации в денежной оценке. На *пассивных счетах* учитывается движение и состояние пассивов (источников хозяйственных средств) организации в денежной оценке.

Кроме активных и пассивных счетов используются *активно-пассивные счета*, которые содержат признаки как активных, так и пассивных счетов.

Так как деление счета на две части (дебет и кредит) объясняется необходимостью отражения в бухгалтерском счете факта увеличения либо уменьшения денежной оценки объекта учета, то одна сторона счета используется для записи увеличения суммы (денежной оценки средств), а другая — для записи уменьшения суммы. На *активных счетах* увеличение суммы показывается по дебету, уменьшение — по кредиту. На *пассивных счетах* увеличение суммы (денежной оценки) показывается по кредиту, уменьшение — по дебету (табл. 2.10).

Таблица 2.10

Влияние хозяйственных операций на бухгалтерские счета

Счет	Увеличение суммы на счете	Уменьшение суммы на счете
Активный	Дебет	Кредит
Пассивный	Кредит	Дебет

Дебетовый оборот на активных счетах показывает сумму поступлений средств на счет в результате хозяйственных фактов, а кредитовый оборот — сумму выбытия средств. Дебетовый оборот на пассивных счетах показывает сумму выбытия средств со счета в результате хозяйственных фактов, а кредитовый оборот — сумму поступления средств.

Сальдо на активных счетах может быть только *дебетовым* (отражаться по дебету), которое для определенных активных счетов показывается в активе бухгалтерского баланса. Конечное дебетовое сальдо ($ДС_k$) на активных счетах рассчитывается по формуле

$$ДС_k = ДС_n + ОД - ОК,$$

где $ДС_n$ — дебетовое сальдо на начало периода (начальное сальдо), руб.; $ОД$ — дебетовый оборот (оборот по дебету счета) за период,

руб.; ОК — кредитовый оборот (оборот по кредиту счета) за период, руб.

Сальдо на пассивных счетах может быть только *кредитовым* (отражаться по кредиту), которое для определенных пассивных счетов показывается в пассиве бухгалтерского баланса. Конечное кредитовое сальдо ($КС_k$) на пассивных счетах рассчитывается по формуле

$$КС_k = КС_n - ОД + ОК,$$

где $КС_n$ — кредитовое сальдо на начало периода (начальное сальдо), руб.

Пример 2.4

Рассмотрим отражение на активном бухгалтерском счете 50 «Касса» остатков и движение денежных средств. Пусть остаток денежных средств в кассе организации на начало дня составлял 1500 руб. В течение дня имели место следующие хозяйственные факты:

1) поступление в кассу денежных средств с расчетного счета на сумму 30000 руб.;

2) поступление наличных денежных средств в кассу от покупателей на сумму 4500 руб.;

3) оформление расхода денежных средств из кассы на выдачу заработной платы на сумму 25000 руб.;

4) возврат подотчетным лицом в кассу неиспользованных денежных средств на сумму 100 руб.;

5) перечисление денежной суммы из кассы на расчетный счет в банке на сумму 7000 руб.;

6) выдача денежных средств из кассы подотчетному лицу на сумму 1100 руб.

В табл. 2.11 приведены результаты отражения в бухгалтерском счете 50 «Касса» остатков и движения денежных средств. Сальдо начальное и конечное в данном счете будет дебетовым. Это показывает тот факт, что остаток денежных средств в кассе организации не может быть отрицательной величиной.

Таблица 2.11

Остатки и движение денежных средств на счете «Касса», руб.

Счет 50 «Касса»	
Дебет	Кредит
ДС _н = 1500	—
30000	25000
4500	7000
100	1100
ОД = 34600	ОК = 33100
ДС _к = 3000	—

По характеру влияния на бухгалтерский баланс, как уже было отмечено ранее, выделяют хозяйственные факты, которые:

- 1) вызывают одновременное увеличение средств в одной и той же сумме в активе и пассиве;
- 2) вызывают одновременное уменьшение средств в одной и той же сумме в активе и пассиве;
- 3) вызывают одновременное увеличение или уменьшение средств в одной и той же сумме в пределах актива;
- 4) вызывают одновременное увеличение или уменьшение средств в одной и той же сумме в пределах пассива.

Данные хозяйственные факты определенным образом должны отразиться не только в бухгалтерском балансе, но и на счетах бухгалтерского учета. Отражение суммы хозяйственного факта на активных и пассивных счетах вызывает изменение валюты бухгалтерского баланса (табл. 2.12).

Таблица 2.12

Отражение суммы хозяйственного факта на активных и пассивных счетах и изменения валюты бухгалтерского баланса

Тип хозяйственного факта	Отражение фактов				Изменение валюты баланса
	на активных счетах		на пассивных счетах		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	+	0	0	+	Увеличение
2	0	-	-	0	Уменьшение
3	+	-	0	0	Нет
4	0	0	-	+	Нет

Перечень бухгалтерских счетов с их порядковыми номерами и наименованиями устанавливаются Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (далее — План счетов). Наименования и номера счетов и субсчетов (за исключением забалансовых) представлены в табл. 2.13. Порядок применения счетов и отражения в них хозяйственных операций регламентируется Инструкцией по применению Плана счетов. Отражение хозяйственных операций должно осуществляться в строгом соответствии с инструкцией к Плану счетов.

Наименования и номера счетов (субсчетов) бухгалтерского учета

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
Животные на выращивании и откорме	11	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	*
Вспомогательные производства	23	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	

Продолжение табл. 2.13

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Резервы по сомнительным долгам	63	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль (убыток) от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездное поступление 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	

В Плане счетов по *информационному уровню* используют *счета*:

- *синтетические*, на которых отражаются хозяйственные факты в обобщенном виде на уровне организации в целом. Учет на этих счетах называется синтетическим;
- *аналитические*, которые открываются к определенному синтетическому счету в целях детализации информации. Здесь информация может быть отражена в натуральных, трудовых и денежных измерителях. Учет на этих счетах называется аналитическим;
- *субсчета* — промежуточная группировка в пределах соответствующего синтетического счета.

Синтетические счета являются счетами 1-го порядка, субсчета — 2-го порядка, аналитические счета могут быть 3-, 4-, 5-го и т.д. порядков. Внутреннее строение синтетических и аналитических счетов является одинаковым.

В соответствии с единым Планом счетов разрабатывается *рабочий план счетов* с учетом отраслевой особенности, который утверждается приказом руководителя организации. Рабочий план счетов должен содержать синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

Рабочий план счетов создается на основе Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению. В исключительных случаях для учета специфических операций организация может ввести в рабочий план счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Введение дополнительных счетов организациями должно быть согласовано в Министерстве финансов Российской Федерации.

В отличие от синтетических счетов система субсчетов в рабочем плане создается организацией самостоятельно, исходя из ее потребностей в отражении хозяйственных фактов. При этом организация может вводить дополнительные субсчета, уточнять содержание субсчетов, приведенных в Плане счетов, исключать, а также объединять их.

По *назначению и структуре* выделяют пять групп бухгалтерских счетов:

- 1) основные счета;
- 2) регулирующие (корректирующие) счета;
- 3) операционные счета;
- 4) сопоставляющие счета (счета финансовых результатов);
- 5) забалансовые счета.

Основные счета предназначены для обобщения (собирания) информации, которая характеризует движение активов и капитала организации и состояние расчетов с дебиторами и кредиторами. Эти счета являются базовыми для формирования статей баланса. К ним относятся:

- *инвентарные счета*, которые предназначены для учета имущества, являющегося активами предприятия, например активные счета 01, 03, 10, 40, 41, 43;
- *денежные счета*, которые предназначены для учета денежных средств, также являющихся активами предприятия, например активные счета 50, 51, 52, 55;
- *счета расчетов*, позволяющие отражать операции финансовых взаимоотношений организаций, которые в широком смысле можно свести к формированию дебиторской и кредиторской задолженности. Дебетовое сальдо на данных счетах показывает *дебиторскую* задолженность. Например дебетовое сальдо по счету 62 показывает задолженность покупателей перед организацией за поставленную продукцию. Кредитовое сальдо на данных счетах показывает *кредиторскую* задолженность. Например кредитовое сальдо счетов 66, 67 показывает задолженность организации перед кредитными организациями;
- *счета капитала* служат для группировки и обобщения информации о состоянии и движении (использовании) собственного капитала организации, например пассивные счета 80, 81, 82, 83.

Регулирующие счета необходимы для бухгалтерской корректировки первоначальной оценки хозяйственных средств или источников. Их основное назначение — учет сумм дооценки, уценки, амортизации, регулирующих первоначальную стоимость активов.

Регулирующие счета делятся на *контрактивные*, т.е. противоположные активным счетам, и *контрпассивные*, т.е. противоположные пассивным счетам. В бухгалтерском балансе сальдо, полученное на регулирующих счетах, не отражается, а показывается только скорректированная сумма, например контрактивные (пассивные) счета 02, 04, 14, 59, 63; контрпассивный (активный) счет 81.

Операционные счета предназначены для отражения операционных затрат. Данные счета подразделяются:

1) на *собираательно-распределительные счета*, которые предназначены для фиксирования, группировки, обобщения (собирания) и последующего распределения в текущем отчетном периоде косвенных расходов, связанных с процессом материально-технического снабжения, сбыта и т.д., например счета 15, 16, 25, 26, 44;

2) *бюджетно-распределительные счета* предназначены для учета расходов, которые не совпадают по времени их формирования с отчетным периодом, например счета 96 и 97.

3) *калькуляционные счета* предназначены для учета, группировки и обобщения затрат на производство и калькулирование фактической производственной себестоимости, например активные счета 20, 21, 23.

Сопоставляющие счета предназначены для сопоставления доходов и расходов организации и выявления финансового результата деятельности за отчетный период. Показатели финансового результата определяются сопоставлением дебетового (расходы) и кредитового (доходы) оборотов данных счетов.

Сопоставляющие счета подразделяются:

1) на *операционно-результативные счета* (счета 90, 91). По дебету этих счетов показывается себестоимость реализованной продукции, по кредиту — сумма выручки от реализации с НДС;

2) *финансово-результативные счета* (счета 84, 99).

Забалансовые счета предназначены для формирования учетно-экономической информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, не принадлежащих организации. Такие товарно-материальные ценности могут находиться в пользовании организации, например арендованные основные средства, ценности на ответственном хранении, давальческое сырье и т.д. На забалансовых счетах применяется простая схема записи: приходные операции отражаются в дебет счетов, расходные операции — в кредит счетов.

2.8. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

В процессе хозяйственной деятельности организации средства находятся в движении и подвергаются изменениям под влиянием хозяйственных фактов.

Хозяйственные средства организации, как уже отмечалось, имеют двойственный характер (затрагивают два объекта учета), поэтому их движение может быть отражено различными типами операций, каждая из которых будет приводить к изменению сумм по двум бухгалтерским счетам. Из этого вытекает экономическая сущность метода двойной записи.

Правило двойной записи заключается в том, что сумма каждого хозяйственного факта одновременно отражается по дебету одного счета и кредиту другого счета.

Использование правила двойной записи приводит к тому, что за определенный период общее количество записей по дебету будет

равно общему количеству записей по кредиту, что обеспечивает равенство итогов (валюты) актива и пассива бухгалтерского баланса.

Обоснованность использования правила двойной записи вытекает из наличия четырех типов хозяйственных фактов, влияющих на бухгалтерский баланс.

Хозяйственный факт первого типа вызывает одновременное увеличение средств в одной и той же сумме в активе и в пассиве. Это означает, что на двух счетах — активном и пассивном — произойдет одновременное увеличение средств в равной сумме. Увеличение средств на активном счете отразится по дебету, а увеличение средств на пассивном счете отразится по кредиту.

Хозяйственный факт второго типа вызывает одновременное уменьшение средств в одной и той же сумме в активе и в пассиве. Это означает, что на двух счетах — активном и пассивном — произойдет уменьшение средств в равной сумме. Уменьшение средств на активном счете отразится по кредиту, а уменьшение средств на пассивном счете отразится по дебету.

Хозяйственный факт третьего типа вызывает одновременное увеличение или уменьшение средств в одной и той же сумме в пределах актива. Это означает, что на двух активных счетах произойдет одновременное увеличение и уменьшение средств на равную сумму. Увеличение средств на одном из активных счетов отразится по дебету, а уменьшение средств на другом активном счете отразится по кредиту.

Хозяйственный факт четвертого типа вызывает одновременное увеличение или уменьшение средств в одной и той же сумме в пределах пассива. Это означает, что на двух пассивных счетах произойдет одновременное увеличение и уменьшение средств на равную сумму. Увеличение средств на одном из пассивных счетов отразится по кредиту, а уменьшение средств на другом пассивном счете отразится по дебету.

Таким образом, каждый хозяйственный факт вызывает изменение средств в равной сумме на двух счетах, причем так, что на одном счете сумма отражается по дебету, а на другом — по кредиту. Данная закономерность выполняется для всех хозяйственных фактов.

Из правила двойной записи следует то, что за отчетный период сумма дебетовых оборотов по всем синтетическим счетам равна сумме кредитовых оборотов по синтетическим счетам.

2.9. КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ

Корреспонденция счетов — это взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, на которых отражается сумма хозяйственного факта по правилу двойной записи. Выбранные для отражения хозяйственного факта бухгалтерские счета называют *корреспондирующими*.

Бухгалтерская проводка — процедура отражения суммы хозяйственного факта по корреспондирующим счетам бухгалтерского учета по правилу двойной записи.

Для того чтобы осуществить двойную запись по счетам для отражения хозяйственного факта, необходимо реализовать следующие действия:

1) определить по содержанию хозяйственного факта, зафиксированного в первичных документах, какие два объекта учета им затрагиваются;

2) выявить корреспонденцию счетов (выявить бухгалтерские счета, которые соответствуют данным объектам учета, и определить, на каком счете сумма хозяйственного факта отразится по дебету, на каком счете — по кредиту);

3) составить бухгалтерскую проводку (отразить сумму хозяйственного факта по корреспондирующим счетам бухгалтерского учета по правилу двойной записи).

Отражение хозяйственных фактов на бухгалтерских счетах по правилу двойной записи должно подчиняться экономическому смыслу и находиться в соответствии с нормативными документами. Хозяйственные факты отражаются в последовательности их совершения, т.е. в *хронологическом порядке*.

Правило двойной записи предполагает, что хозяйственная операция может породить *сложную бухгалтерскую проводку*: сумма хозяйственного факта отразится в дебет одного (или нескольких счетов) и с кредита двух и более счетов.

Хозяйственные факты, на которые имеются и приняты бухгалтерские документы, записываются в *Журнал хозяйственных операций* (табл. 2.14).

Таблица 2.14

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Дата	Документы и краткое содержание хозяйственного факта (операции)	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
				*	

В Журнале хозяйственных операций общая сумма дебетовых оборотов на открытых (использованных) счетах за определенный период должна быть равна общей сумме кредитовых оборотов, учтенных на указанных счетах. Когда такого равенства нет, это означает, что в записях по счетам допущены ошибки, которые необходимо найти и исправить.

2.10. ОБОРОТНЫЕ ВЕДОМОСТИ

Одним из способов обобщения данных по бухгалтерским счетам является составление *оборотных ведомостей* за отчетный период.

Можно использовать два вида оборотных ведомостей:

- 1) оборотно-сальдовую ведомость;
- 2) шахматную ведомость.

Оборотно-сальдовая ведомость (табл. 2.15) составляется следующим образом:

1) записываются счета из рабочего плана счетов, по которым будут отражаться дебетовые и кредитовые обороты за период, начальное и конечное сальдо;

2) подсчитываются итоги граф;

3) проверяется равенство следующих показателей:

- итоговая сумма начального сальдо по дебету и кредиту по всем счетам на начало периода;
- дебетовый и кредитовый оборот за период;
- итоговая сумма начального сальдо по дебету и кредиту по всем счетам на конец периода.

Таблица 2.15

Оборотно-сальдовая ведомость

Наименование счета	Сальдо начальное		Оборот за период		Сальдо конечное	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

Шахматная оборотная ведомость составляется по «шахматной» форме, в которой по вертикали и горизонтали указаны номера корреспондирующих счетов из рабочего плана счетов. Шахматная оборотная ведомость составляется аналогично оборотно-сальдовой ведомости, при этом общий итог по вертикали должен совпадать с итоговой суммой по горизонтали (табл. 2.16).

Таблица 2.16

Шахматная оборотная ведомость

Дебет счетов	Кредит счетов						Оборот по Дебету
	01	02	03	04	...	99	
01							
02							
...							

Дебет счетов	Кредит счетов						Оборот по Дебету
	01	02	03	04	...	99	
99							
Оборот по Кредиту							

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите предмет и методы бухгалтерского учета.
2. Что представляет собой документирование в бухгалтерском учете?
3. Какие реквизиты первичных документов являются обязательными?
4. Что такое документооборот?
5. Перечислите этапы документооборота.
6. Назовите цели проведения инвентаризации.
7. В каких случаях необходимо обязательно проводить инвентаризацию?
8. Перечислите этапы процесса инвентаризации.
9. Какой денежный измеритель используется в бухгалтерском учете?
10. Перечислите методы оценки материальных запасов при их списании в производство.
11. Что понимается под себестоимостью?
12. Какие виды себестоимости определяются в бухгалтерском учете?
13. Дайте определение калькуляции себестоимости.
14. Что понимается под бухгалтерской отчетностью?
15. Дайте определение понятию «бухгалтерский баланс».
16. Какие объекты бухгалтерского учета включаются в актив и пассив бухгалтерского баланса?
17. Каковы принципы построения бухгалтерского баланса?
18. Перечислите четыре типа хозяйственных фактов.
19. Что означает основное балансовое тождество?
20. Каким образом составляется баланс-нетто?
21. Что представляет собой бухгалтерский счет?
22. Что представляет собой План счетов бухгалтерского учета? Каково его строение и назначение?
23. В чем состоит значение рабочего плана счетов для организации бухгалтерского учета?
24. Как различаются счета по отношению к бухгалтерскому балансу?
25. Как определяется остаток (сальдо) на активном (пассивном) счете?
26. В чем состоит сущность двойной записи?
27. Что такое корреспонденция счетов бухгалтерского учета?
28. Дайте определение понятию «бухгалтерская проводка».
29. Какие виды оборотных ведомостей используются в бухгалтерском учете?

Глава 3

УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

Первичные документы обрабатываются путем группировки и регистрации однородных показателей в учетных регистрах. Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах. Порядок ведения регистров бухгалтерского учета отражен в Федеральном законе о бухгалтерском учете.

Учетные регистры — документы в виде специальных табличных форм, приспособленных организацией для отражения (регистрации), группировки и обобщения данных бухгалтерского учета. В учетных регистрах хранится вся учетная информация, которая служит основой для составления бухгалтерской отчетности организации, а также может использоваться для целей управленческого и налогового учета.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

По объему содержания выделяют учетные регистры *синтетического* и *аналитического* учета.

В *синтетических* регистрах учет ведется общими итоговыми суммами на основании заранее сгруппированной информации в денежном выражении с указанием корреспондирующих счетов без пояснений текста (например, журнал-ордер, ведомость).

В *аналитических* регистрах записи выполняются подробно с пояснениями по каждому документу в отдельности или группам однородных документов.

Учетные регистры могут формироваться в виде отдельных листов, книг (журналов), ведомостей и карточек, а также на компьютерных носителях информации (при ведении регистров бухгалтерского учета на компьютерных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации).

Книги ведутся для учета кассовых операций (кассовая книга), покупок (книга покупок), продаж (книга продаж) в целях обобщения всей учетной информации в Главной книге. Особенностью книг является то, что их ведет один человек, листы некоторых книг не только нумеруются, но и прошиваются и скрепляются печатью и подписью.

Ведомости представляют собой отдельные листы либо листы, скрепленные между собой, которые являются накопительными регистрами данных, которые переносятся в журналы-ордера. Использование ведомостей делает возможным разделение учетной работы между работниками.

Машинограммы получают при распечатке информации с компьютера. В машинограммах информация может быть сгруппирована любым образом, исходя из возможностей компьютерной программы.

Карточки применяются для аналитического учета и группируются по определенным признакам. Карточки ведутся в пределах синтетического счета и регистрируются в специальных регистрах. В отличие от ведомостей карточки, как правило, применяются на ограниченных участках работы, например для учета основных средств и материальных активов.

Правильность отражения хозяйственных фактов в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление.

К учетным записям также предъявляют требования своевременности, краткости, точности, ясности для того, чтобы отразить хозяйственные факты в полном соответствии с действительностью и исключить возможность их различного понимания и толкования.

Оформлять как первичные документы, так и учетные регистры необходимо аккуратно, в них не должно быть помарок и подчисток, особенно в денежных документах и регистрах для учета денежных средств. Все исправления должны быть оговорены согласно существующим правилам. Обнаруженные ошибки в доку-

Глава 3

УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

Первичные документы обрабатываются путем группировки и регистрации однородных показателей в учетных регистрах. Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах. Порядок ведения регистров бухгалтерского учета отражен в Федеральном законе о бухгалтерском учете.

Учетные регистры — документы в виде специальных табличных форм, приспособленных организацией для отражения (регистрации), группировки и обобщения данных бухгалтерского учета. В учетных регистрах хранится вся учетная информация, которая служит основой для составления бухгалтерской отчетности организации, а также может использоваться для целей управленческого и налогового учета.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

По объему содержания выделяют учетные регистры *синтетического* и *аналитического* учета.

В *синтетических* регистрах учет ведется общими итоговыми суммами на основании заранее сгруппированной информации в денежном выражении с указанием корреспондирующих счетов без пояснений текста (например, журнал-ордер, ведомость).

В *аналитических* регистрах записи выполняются подробно с пояснениями по каждому документу в отдельности или группам однородных документов.

Учетные регистры могут формироваться в виде отдельных листов, книг (журналов), ведомостей и карточек, а также на компьютерных носителях информации (при ведении регистров бухгалтерского учета на компьютерных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации).

Книги ведутся для учета кассовых операций (кассовая книга), покупок (книга покупок), продаж (книга продаж) в целях обобщения всей учетной информации в Главной книге. Особенностью книг является то, что их ведет один человек, листы некоторых книг не только нумеруются, но и прошиваются и скрепляются печатью и подписью.

Ведомости представляют собой отдельные листы либо листы, скрепленные между собой, которые являются накопительными регистрами данных, которые переносятся в журналы-ордера. Использование ведомостей делает возможным разделение учетной работы между работниками.

Машинограммы получают при распечатке информации с компьютера. В машинограммах информация может быть сгруппирована любым образом, исходя из возможностей компьютерной программы.

Карточки применяются для аналитического учета и группируются по определенным признакам. Карточки ведутся в пределах синтетического счета и регистрируются в специальных регистрах. В отличие от ведомостей карточки, как правило, применяются на ограниченных участках работы, например для учета основных средств и материальных активов.

Правильность отражения хозяйственных фактов в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление.

К учетным записям также предъявляют требования своевременности, краткости, точности, ясности для того, чтобы отразить хозяйственные факты в полном соответствии с действительностью и исключить возможность их различного понимания и толкования.

Оформлять как первичные документы, так и учетные регистры необходимо аккуратно, в них не должно быть помарок и подчисток, особенно в денежных документах и регистрах для учета денежных средств. Все исправления должны быть оговорены согласно существующим правилам. Обнаруженные ошибки в доку-

ментах (за исключением кассовых и банковских) исправляются следующим образом:

- зачеркивается неправильный текст и над зачеркнутой надписью записывается исправленный текст или сумма; зачеркивание производится таким образом, чтобы можно было прочитать исправленное. Исправление ошибки должно быть подтверждено подписью работника с проставлением даты исправления;
- с помощью специального приема, который называется *сторнирование* (красное сторно), когда неправильная или корректируемая сумма записывается красным цветом (или в прямоугольной рамке). Таким образом, показывается вычитание этой суммы для исправления ранее проведенной суммы (красный цвет или прямоугольная рамка заменяет знак минус).

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие требования предъявляются к составлению документов?
2. Что следует понимать под учетными регистрами и каково их назначение?
3. Приведите виды учетных регистров и дайте их краткую характеристику.
4. Какие требования предъявляются к записям в учетные регистры?
5. В чем различие между синтетическими и аналитическими регистрами?
6. Для чего в бухгалтерском учете используют сторнирование?

Глава 4

ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Формой бухгалтерского учета называется установленное сочетание особенностей построения и взаимосвязи учетных регистров, последовательности и способов записи в них хозяйственных фактов с использованием определенных технических средств учета. Другими словами, под формой бухгалтерского учета понимается совокупность учетных книг, ведомостей, карточек, машинограмм и других регистров в их взаимосвязи.

Выбор формы бухгалтерского учета во многом зависит от вида деятельности, объема и условий, в которых работает бухгалтерская служба, и влияет на последовательность обработки первичных документов, записей в учетных регистрах вплоть до составления бухгалтерской отчетности. Организациям дано право самостоятельно выбирать ту или иную форму бухгалтерского учета при соблюдении ими общих методологических принципов ведения бухгалтерского учета.

Можно выделить следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная;
- журнал-главная;
- журнально-ордерная;
- автоматизированная.

4.1. МЕМОРИАЛЬНО-ОРДЕРНАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

При использовании мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета хронологические и систематические записи ведутся отдельно. Сначала на основе первичных документов составляется бухгалтерская проводка на специальных бланках, называемых *мемориальными ордерами*. Таким образом, в основе данной формы бухгалтерского учета лежит мемориальный ордер, в котором хронологически регистрируется каждый документ без группировки по видам хозяйственных фактов и независимо от корреспонденции счетов.

Мемориальный ордер (МО) — это документ, содержащий указание об отражении хозяйственной операции на соответствующих счетах бухгалтерского учета. К мемориальному ордеру прилагаются первичные документы, на основании которых он оставлен. В табл. 4.1 приведен пример мемориального ордера.

Таблица 4.1

Мемориальный ордер

Основание (ссылка на документы или содержание записи)	По Дебету	По Кредиту	Сумма, руб.
Приходный кассовый ордер № 1	50	51	10000
Дата: 25.05.17 Составил бухгалтер: Иванова И.И. Приложение на 1 листе			

Регистрация мемориальных ордеров осуществляется в хронологическом порядке в специальном регистрационном журнале (табл. 4.2), который открывается на месяц с подведением итогов в конце месяца.

Таблица 4.2

Регистрационный журнал за май 2017 г.

Порядковый номер мемориального ордера	Дата	Сумма по мемориальному ордеру, руб.
№ 1	15.05.17	10000
№ 2	25.05.17	20000
Итого	—	30000

Для обобщения информации на основании мемориальных ордеров производятся записи по счетам бухгалтерского учета в Главной книге (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Главная книга

Дата	№ МО	С Кредита счетов			Итого по Дебету	Дата	№ МО	В Дебет счетов			Итого по Кредиту
		№ 50	№ __	№ __				№ 20	№ __	№ __	
Оборот						Оборот					

В данной форме начальное и конечное сальдо по Главной книге не определяется. Для определения конечного сальдо, контроля итога оборотов по дебету и кредиту счетов и формирования нового баланса необходимо ежемесячно составлять оборотные ведомости. Конечным сальдо в оборотной ведомости отчетного месяца служит

конечное сальдо из оборотной ведомости предыдущего месяца. Итог оборота по дебету и кредиту оборотной ведомости должен совпадать с итогом оборота, полученным по регистрационному журналу.

Основным недостатком этой формы бухгалтерского учета является трудоемкость из-за многократного дублирования записей из мемориальных ордеров в различных учетных регистрах: в хронологических (регистрационный журнал), синтетических (Главная книга) и аналитических (карточки, ведомости). Однако этот недостаток можно преодолеть, если ручной труд заменить машинным.

4.2. ЖУРНАЛ-ГЛАВНАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Журнал-главная форма бухгалтерского учета является более простой формой и совмещает хронологическую и систематическую (синтетическую) записи бухгалтерского учета, т.е. совмещает регистрационный журнал и Главную книгу, используемые в мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета. В данной форме бухгалтерского учета используется Журнал-главная книга (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Журнал-главная книга

Дата	№ операции	Документ и содержание операции	Сумма оборота	Счет № _____		Счет № _____		...	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

Записи в Журнал-главную книгу заносятся в следующем порядке:

- записываются остатки на начало отчетного периода;
- записываются все совершенные хозяйственные операции;
- определяется оборот за отчетный период;
- выводятся остатки на конец отчетного периода.

Полученные остатки на конец отчетного периода служат основанием для составления бухгалтерского баланса. Тем самым исключается необходимость составления оборотных ведомостей по синтетическим счетам.

Аналитический учет по этой форме бухгалтерского учета ведется в регистрах аналитического учета (карточки, ведомости и т.д.). В конце периода по счетам аналитического учета составляются

оборотные ведомости, итоги которых сверяют с итогами оборотов по синтетическим счетам.

4.3. ЖУРНАЛЬНО-ОРДЕРНАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета используется при больших объемах хозяйственной деятельности и в условиях ручной обработки информации, так как позволяет в значительной степени организовать параллельное ведение учета на разных участках, поэтому из форм бухгалтерского учета, ориентированных на ручной труд, является наиболее эффективной.

Регистрами журнально-ордерной формы служат журналы-ордера, накопительные (вспомогательные) ведомости, разработочные таблицы. Учетные регистры построены таким образом, чтобы по их итоговым данным без дополнительных выборок сформировать необходимые отчетные данные.

В журнально-ордерной форме учета применяются, как правило, следующие виды бухгалтерских регистров: журналы-ордера (табл. 4.5) и вспомогательные ведомости. Вспомогательные ведомости составляются в том случае, когда аналитические показатели сложно отразить непосредственно в журнале-ордере, поэтому сначала формируют ведомости, а потом итоги переносят в журналы-ордера. Также допускается использовать дополнительные разработочные таблицы.

Таблица 4.5

Журнал-ордер № 2 за май 2017 г. по счету 51

№ строки	Дата	С Кредита счета 51 в Дебет счетов						Итого
		№ 50	№ __	№ 60	№ 66	№ __	№ __	
1	09.05	5000						5000
2	21.05			10000	50000			60000
Итого		5000		10000	50000			65000

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных фактов по синтетическим счетам. Данные первичных документов записываются в накопительные ведомости, а при незначительном их количестве — непосредственно в журналы-ордера. Синтетические данные, собранные в накопительных ведомостях, переносятся в соответствующие журналы-ордера. Такая регистрация по данным накопительных ведомостей осуществляется только по кредиту со-

ответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами. Журналы-ордера, как правило, построены таким образом, чтобы в них отражались однородные по экономическому содержанию или взаимосвязанные операции.

В порядке исключения кассовые операции, операции по расчетному счету и по зачету взаимных требований могут регистрироваться как по дебету, так и по кредиту. Это делается в целях контроля и для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы для записей в различных журналах.

Итоговые данные журналов-ордеров, открываемых по кредиту счетов, в конце месяца переносятся в Главную книгу (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Главная книга

Счет _____ (номер и наименование)								
Месяц	Оборот по Дебету с Кредита счетов				Итого по Дебету	Итого по Кредиту	Сальдо	
	С Кредита счета № _____ из журнала-ордера № _____	С Кредита счета № _____ из журнала-ордера № _____	С Кредита счета № _____ из журнала-ордера № _____	...			Дебет	Кредит
	Сальдо на 01.01.201 _____							
Январь								
...								

Главная книга открывается на год и используется для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления отчетного баланса. В Главной книге показываются начальное (вступительное) сальдо, текущие обороты и конечное сальдо по каждому синтетическому счету. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету — в корреспонденции с кредитуемыми счетами. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо по всем счетам должны быть соответственно равны.

Таким образом, исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку, записи по кредиту (кредитовый оборот) каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) производится полностью в одном из журналов-ордеров. Дебетовые обороты по соответствующему счету выявля-

ются в различных журналах-ордерах по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов. После перенесения итоговых данных из всех журналов-ордеров в Главную книгу в ней выявляются данные по дебету каждого счета.

4.4. АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ ФОРМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Автоматизированная форма бухгалтерского учета основана на использовании компьютерной техники, которая с помощью специальных программ позволяет автоматизировать весь учетный процесс. Использование в бухгалтерском учете компьютерных бухгалтерских программ позволяет совершенствовать организацию учетной работы, видоизменить технологию сбора, регистрации сообщений о хозяйственных событиях, обработки информации и ее представления пользователям, в частности сократить трудоемкость работы.

Независимо от способа организации машиноориентированная система бухгалтерского учета аналогично системам, основанным на ручной обработке информации, обеспечивает выполнение всех стадий учетного цикла:

- сбора и регистрации информации;
- передачи данных;
- группировки, накопления и хранения данных;
- выдачи информации пользователю.

В начале работы с бухгалтерской программой в компьютер вносится информация справочного характера об организации, ее учредителях, руководстве, счетах и т.д. Далее данные первичных документов по мере совершения хозяйственных фактов вводятся в базу данных программы. Обработка документов и обобщение информации происходит непосредственно в компьютере. В результате обработки информации можно получить любую информацию и любые отчеты, вывести на бумажные носители, а также хранить эту информацию на электронных носителях.

В настоящее время на рынке программных средств по бухгалтерскому учету имеется достаточно большое количество пакетов прикладных программ. При выборе программных продуктов для решения задач бухгалтерского учета следует принимать во внимание экономические и организационные особенности предприятия, а также требования, предъявляемые к компьютерной технике.

Недостаток использования прикладных программ заключается в том, что зачастую приходится пользоваться теми регистрами, которые предлагают разработчики программных средств.

Контрольные вопросы и задания

1. Что понимается под формой бухгалтерского учета?
2. Перечислите формы бухгалтерского учета.
3. Раскройте особенность Журнал-главной формы бухгалтерского учета.
4. Объясните сущность журнально-ордерной формы учета.
5. Что положено в основу построения журналов-ордеров в журнально-ордерной форме бухгалтерского учета?
6. В чем заключается автоматизированная форма бухгалтерского учета?
7. Перечислите основные этапы осуществления автоматизированной формы бухгалтерского учета.
8. Перечислите недостатки форм бухгалтерского учета.

Глава 5

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учетная политика организации является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и формируется в соответствии с действующими нормативными правовыми документами в области бухгалтерского учета. Необходимость формирования учетной политики, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности, предусмотрена Федеральным законом о бухгалтерском учете. Порядок ее формирования, оформления и раскрытия регламентирован Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Под **учетной политикой** организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и утверждается руководителем организации. Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации. Учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

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.

Способы ведения бухгалтерского учета делятся:

- на методические;
- организационно-технические.

Методические способы предназначены для формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации.

Организационно-технические способы позволяют осуществить технологический процесс функционирования бухгалтерской службы.

Учетная политика должна определить именно способы:

- вариантность которых предусмотрена нормативными правовыми документами;
- описание которых отсутствует в документах вышестоящих уровней;
- обусловленные спецификой условий хозяйствования;
- установленные нормативными документами по бухгалтерскому учету, но которые не позволяют организации достоверно отразить ее имущественное состояние и финансовые результаты, вследствие чего организация применяет иные способы бухгалтерского учета;
- вариантность которых обусловлена противоречиями законодательства.

Данные способы позволяют определить:

1) рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические счета, субсчета и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

2) формы первичных учетных документов, бухгалтерских регистров, документов внутренней бухгалтерской отчетности;

3) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

4) способы оценки активов и обязательств;

5) порядок документооборота и технологию обработки информации;

6) порядок контроля над хозяйственными фактами;

7) другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Основными *требованиями* формирования учетной политики являются:

- полнота — учет всех фактов хозяйственной деятельности;
- своевременность — оперативное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;
- осмотрительность — большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;
- приоритет содержания над формой — отражение в бухгалтерском учете хозяйственных фактов, исходя из их экономического содержания и условий хозяйствования;
- непротиворечивость — тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на отчетную дату;

- рациональность — рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и размеров организации.

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях, когда происходит:

- изменение требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий деятельности экономического субъекта.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения, и отражается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Некоторые элементы учетной политики приведены в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Элементы учетной политики и их нормативное регулирование

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Обоснование (нормативный акт)
Способ начисления амортизации по НМА	1. Линейный способ 2. Способ уменьшаемого остатка 3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	ПБУ 14/2007
Способ начисления амортизации по основным средствам	1. Линейный способ 2. Способ уменьшаемого остатка 3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования 4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	ПБУ 6/01

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Обоснование (нормативный акт)
Отражение процесса приобретения и изготовления материалов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Применение счета 10 с оценкой материалов на счете 10 по фактической себестоимости 2. Применение счетов 10, 15, 16 с оценкой материалов на счете 10 по учетной цене (себестоимости) 	Инструкция по применению Плана счетов, пояснения к счету 10
Способ оценки МПЗ и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство ресурсов	<ol style="list-style-type: none"> 1. По себестоимости каждой единицы 2. По средней себестоимости 3. Способ ФИФО 	ПБУ 5/01
Оценка незавершенного производства	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оценка по фактической производственной себестоимости 2. Оценка по нормативной (плановой) производственной себестоимости 3. Оценка по прямым статьям затрат 4. Оценка по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов 	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности
Учет затрат на производство	<ol style="list-style-type: none"> 1. Подразделение затрат отчетного периода на прямые и косвенные с включением последних после распределения в фактическую калькуляцию единицы продукции 2. Система директ-костинг: постоянные затраты списываются на уменьшение выручки от реализации, т.е. производственная себестоимость не рассчитывается 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности 2. ПБУ 10/99 3. Инструкция по применению Плана счетов, пояснения к счету 26
Способ распределения косвенных расходов между объектами калькулирования	<ol style="list-style-type: none"> 1. Прямая заработная плата основных производственных рабочих 2. Прямые материальные затраты 3. Выручка от реализации продукции 	Отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции

Продолжение табл. 5.1

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Обоснование (нормативный акт)
Порядок учета и финансирования ремонта производственных основных средств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Затраты на ремонт включаются в себестоимость текущего отчетного периода 2. Затраты на ремонт резервируются 3. Затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов 4. Создается ремонтный фонд для проведения особо сложных ремонтов 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ПБУ 10/99 2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности
Способ признания коммерческих расходов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Коммерческие расходы признаются в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном периоде их признания 2. Коммерческие расходы распределяются пропорционально реализованной продукции 	ПБУ 10/99
Оценка готовой продукции	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оценка по фактической производственной себестоимости 2. Оценка по нормативной (плановой) производственной себестоимости 3. Оценка по прямым статьям затрат 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности 2. Инструкция по применению Плана счетов, пояснения к счету 40
Структура и способы списания расходов будущих периодов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Равномерно 2. Пропорционально объему производства 	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности
Отражение процентов, дисконта по причитающимся к оплате вексям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам	<ol style="list-style-type: none"> 1. В составе прочих расходов 2. В составе расходов будущих периодов, с последующим равномерным включением в состав прочих расходов 	ПБУ 15/01

Элемент учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Обоснование (нормативный акт)
Перечень резервов предстоящих расходов и платежей	1. Создавать резервы: на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам года; ремонт основных средств; гарантийный ремонт и др. 2. Не создавать резервы	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятию «учетная политика в организации».
2. Кто утверждает учетную политику организации?
3. Перечислите требования формирования учетной политики.
4. Что определяется в учетной политике организации?
5. В каких случаях и когда допускается изменение учетной политики?
6. Какие способы ведения бухгалтерского учета признаются существенными?
7. Перечислите способы ведения бухгалтерского учета, определяемые учетной политикой.

Раздел II

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ УЧЕТА ИМУЩЕСТВА, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ КАПИТАЛА И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Глава 6

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

6.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства представляют собой часть имущества организации, используемого в качестве средств труда при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации в течение длительного периода (более 12 мес). В бухгалтерском учете понятие «основные средства» раскрывается через конкретный перечень единовременно выполняемых условий, установленных в ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Согласно ПБУ 6/01 в качестве **основных средств** к учету может быть принят актив, в отношении которого одновременно выполняются следующие условия:

1) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

2) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 мес или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес;

3) организация не предполагает последующей перепродажи данного объекта;

4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются перечисленные условия и стоимость которых находится в пределах лимита, уста-

новленного в учетной политике организации, но не более 40000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

По своему составу и назначению основные средства подразделяются следующим образом:

1) *здания* — архитектурно-строительные объекты, которые необходимы для нормального процесса труда, хранения материально-технических ценностей и т.д.;

2) *сооружения*, т.е. инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления производственного процесса путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных непроизводственных функций;

3) *машины и оборудование* — это устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. Машины и оборудование подразделяются на силовые (энергетические) машины и оборудование и рабочие машины и оборудование;

4) *измерительные (регулирующие) приборы и устройства* для измерений и для регулирования производственных процессов как ручным, так и автоматическим способом;

5) *вычислительная техника* — машины, устройства и приборы, предназначенные для ускорения и автоматизации процессов, связанных с решением задач;

6) *транспортные средства* — средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов;

7) *инструмент* — механизированные и немеханизированные орудия труда или прикрепляемые к машинам предметы, служащие для обработки материалов (электродрели, краскопульты, тиски и т.д.);

8) *производственный инвентарь*, который включает предметы, служащие для облегчения производственных операций во время работы, оборудование, способствующее охране труда и т.д.;

9) *хозяйственный инвентарь* — предметы конторского и хозяйственного назначения;

10) *прочие* соответствующие объекты.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование в целях получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе *доходных вложений в материальные ценности*.

Основные средства по степени их использования подразделяются на объекты, находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в ремонте;
- в стадии достройки, реконструкции и ликвидации;
- на консервации.

К основным средствам, находящимся в *эксплуатации*, относятся все числящиеся на балансе организации действующие основные средства, в том числе временно не используемые или сданные в аренду.

К основным средствам, находящимся в *запасе* (резерве), относятся оборудование и транспортные средства, приобретенные для создания резерва, а также бывшие в эксплуатации основные средства, но временно выведенные из эксплуатации.

К основным средствам, находящимся на *консервации*, относятся основные средства, переведенные на консервацию на срок более трех месяцев. Перевод на консервацию основных средств осуществляется по решению руководителя организации.

Основными *задачами* бухгалтерского учета основных средств являются:

- формирование фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
- правильное оформление документов и своевременное отражение поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
- достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- определение фактических затрат, связанных с эксплуатацией основных средств;
- обеспечение контроля за сохранностью основных средств;
- получение информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. **Инвентарным объектом** признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельно конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения самостоятельных функций, или же комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. На каждый инвентарный объект в бухгалтерии открывается инвентарная карточка учета основных средств по унифици-

цированной типовой форме № ОС-6 с присвоением *инвентарного номера*. Если один объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Сроком полезного использования служит период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется, исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Оценка стоимости основных средств может проводиться:

- по первоначальной стоимости;
- по восстановительной (текущей) стоимости;
- по остаточной стоимости.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по **первоначальной стоимости**, которой признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет *вклада в уставный капитал* организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по *договору дарения (безвозмездно)*, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим *исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

В этом случае возникает **восстановительная (текущая) стоимость**, т.е. скорректированная первоначальная стоимость. Как правило, восстановительную стоимость необходимо определять из-за инфляции, поскольку необходимо учитывать реальную рыночную стоимость объекта основных средств.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по восстановительной (текущей) стоимости путем *индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам*.

Сумма *дооценки* объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в *добавочный капитал* организации. При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

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

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисленной **амортизации** (амортизационных отчислений). Амор-

тизация производится независимо от результатов деятельности организации в течение срока полезного использования и начисляется по всем объектам основных средств за исключением:

- объектов основных средств, мобилизационного назначения, законсервированным и используемым в деятельности организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объектов основных средств некоммерческих организаций;
- объектов основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования и др.).

В случае переоценки объекта основных средств производится пересчет не только его первоначальной стоимости или восстановительной стоимости, если данный объект переоценивался ранее, но и суммы амортизации, начисленной за все время использования данного объекта.

Начисление амортизации производится до полного погашения стоимости объекта основных средств или списания этого объекта с бухгалтерского учета. При этом в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизации не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 мес.

Следует иметь в виду, что термин «амортизация» в бухгалтерском учете имеет двойное толкование. С одной стороны, амортизация — это процесс переноса стоимости основных средств на себестоимость продукции (процесс возмещения ранее затраченных средств на приобретение, создание и т.д. основных средств), с другой — суммы амортизационных отчислений.

Остаточная стоимость основных средств — это первоначальная (восстановительная) стоимость за вычетом сумм начисленной амортизации.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих *способов*:

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

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится

в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Начисление амортизации по объекту начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта в эксплуатацию, а прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта.

Начисление происходит ежемесячно независимо от способа начисления амортизации в размере $1/12$ исчисляемой годовой суммы и результатов деятельности организации в отчетном периоде.

При *линейном способе* сумма амортизационных отчислений определяется, исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной соответственно сроку полезного использования этого объекта.

Сумма амортизационных отчислений за месяц рассчитывается по формуле

$$A_m = \frac{OC_{п(в)} \cdot H_a}{100},$$

где $OC_{п(в)}$ — первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств, руб.; H_a — месячная норма амортизации, %.

При этом месячная норма амортизации будет определяться из выражения

$$H_a = \frac{100\%}{n},$$

где n — срок полезного использования, мес.

Пример 6.1

Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 1 200 000 руб. Срок полезного использования — пять лет. Используется линейный метод начисления амортизации.

Месячная норма амортизации составит

$$H_a = \frac{100\%}{5 \cdot 12} = 1,67\%.$$

Сумма амортизационных отчислений за месяц составит

$$A_m = \frac{1\,200\,000 \cdot 1,67\%}{100\%} = 20\,000 \text{ руб.}$$

Сумма амортизационных отчислений за год составит 240 000 руб. (20 000 руб. · 12 мес.).

В конце первого года эксплуатации объекта основных средств его остаточная стоимость составит 960 000 руб. (1 200 000 руб. — 240 000 руб.).

При *способе уменьшаемого остатка* годовая сумма определяется, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на на-

чало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной соответственно сроку полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

Пример 6.2

Вспользуемся данными примера 6.1 с применением метода уменьшаемого остатка. Коэффициент принимаем равным 2.

В данном случае годовая норма амортизации составит 40% ($20\% \times 2$). Эта фиксированная норма в 40% должна относиться к остаточной стоимости объекта основных средств в конце каждого года, кроме последнего года эксплуатации. В последний год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений исчисляется вычитанием из остаточной стоимости объекта на начало последнего года его ликвидационной стоимости. Расчет сумм амортизационных отчислений по годам приведен в табл. 6.1. При использовании данного способа начисления амортизации сумма амортизации с каждым годом уменьшается, поэтому ежемесячные суммы амортизационных отчислений должны рассчитываться для каждого года отдельно. Так, ежемесячная сумма амортизационных отчислений для первого года составит 40 000 руб. ($480\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.}$).

Таблица 6.1

Амортизационные отчисления по годам при использовании метода уменьшаемого остатка

Год эксплуатации	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма амортизационных отчислений накопленным итогом, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	480000	480000	720 000
2	288000	768000	432 000
3	172 800	940 800	259 200
4	103 680	1 044 480	155 520
5	155 520	1 200000	0

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма определяется исходя из первоначальной стоимости или восстановительной (текущей) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример 6.3

Пусть первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 150 000 руб. Срок полезного использования — пять лет. Сумма чисел лет срока полезного использования равна 15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

Таким образом, в первый год эксплуатации данного объекта амортизационные отчисления составят 5/15, во второй год — 4/15, в третий — 3/15, в четвертый — 4/15, в пятый год — 1/15 от первоначальной стоимости. Расчет сумм амортизационных отчислений по годам приведен в табл. 6.2.

Таблица 6.2

Амортизационные отчисления по годам при использовании метода списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Год эксплуатации	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма амортизационных отчислений накопленным итогом, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	$150\,000 \cdot 5/15 = 50\,000$	50 000	100 000
2	$150\,000 \cdot 4/15 = 40\,000$	90 000	60 000
3	$150\,000 \cdot 3/15 = 30\,000$	120 000	30 000
4	$150\,000 \cdot 2/15 = 20\,000$	140 000	10 000
5	$150\,000 \cdot 1/15 = 10\,000$	150 000	0

При использовании данного способа начисления амортизации сумма амортизации с каждым годом уменьшается, поэтому ежемесячные суммы амортизационных отчислений должны рассчитываться для каждого года отдельно. Так, ежемесячная сумма амортизационных отчислений для третьего года составит 2500 руб. (30 000 руб. / 12 мес).

При способе списания стоимости *пропорционально объему продукции* (работ) начисление амортизационных отчислений производится, исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример 6.4

Пусть первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 48 000 руб. Срок полезного использования — пять лет. Предполагаемый объем производства продукции за весь срок полезного использования запланирован в 400 000 руб.: в первый год — 100 000 руб.,

во второй — 80 000 руб., в третий — 60 000 руб., в четвертый — 90 000 руб., в пятый — 70 000 руб.

Тогда годовая норма амортизации составит

$$\frac{48\,000}{400\,000} \cdot 100\% = 12\%.$$

Расчет сумм амортизационных отчислений по годам приведен в табл. 6.3.

Таблица 6.3

Амортизационные отчисления по годам при использовании метода списания стоимости пропорционально объему продукции

Год эксплуатации	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма амортизационных отчислений накопленным итогом, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	$100\,000 \cdot 12\% = 12\,000$	12 000	36 000
2	$80\,000 \cdot 12\% = 9\,600$	21 600	26 400
3	$60\,000 \cdot 12\% = 7\,200$	28 800	19 200
4	$90\,000 \cdot 12\% = 10\,800$	39 600	8 400
5	$70\,000 \cdot 12\% = 8\,400$	48 000	0

При использовании данного способа начисления амортизации, как и в предыдущих методах, сумма амортизации с каждым годом уменьшается, поэтому ежемесячные суммы амортизационных отчислений должны рассчитываться для каждого года отдельно. Так, ежемесячная сумма амортизационных отчислений для третьего года составит 600 руб. ($7200 \text{ руб.} / 12 \text{ мес.}$).

Для определения срока полезного использования основных средств организация вправе руководствоваться постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002, в котором установлена классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы. В соответствии с этой группировкой амортизируемые основные средства распределены по 10 амортизационным группам и согласно срокам их полезного использования (табл. 6.4).

Таблица 6.4

Амортизационные группы

Номер амортизационной группы	Срок полезного использования основных средств
1	От 1 до 2 лет включительно

Номер амортизационной группы	Срок полезного использования основных средств
2	Свыше 2 до 3 лет включительно
3	Свыше 3 до 5 лет включительно
4	Свыше 5 до 7 лет включительно
5	Свыше 7 до 10 лет включительно
6	Свыше 10 до 15 лет включительно
7	Свыше 15 до 20 лет включительно
8	Свыше 20 до 25 лет включительно
9	Свыше 25 до 30 лет включительно
10	Свыше 30 лет

Определив номер амортизационной группы объекта основных средств, организация может определить его срок полезного использования в заданном временном периоде.

Содержание объекта основных средств осуществляется с целью поддержания эксплуатационных свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии. Затраты на содержание объекта основных средств включаются в затраты на обслуживание производственного процесса. Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

В зависимости от объема и характера проводимых работ ремонт объектов основ средств можно подразделить на текущий и капитальный ремонт.

К работам по текущему ремонту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

К работам по капитальному ремонту оборудования и транспортных средств относится полная разборка агрегата, ремонт базовых и (или) корпусных деталей и узлов, замена восстановление всех изношенных деталей и узлов, сборка, регулирование и испытание агрегата. К работам по капитальному ремонту зданий и сооружений относятся смена изношенных инструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные конструкции и детали.

Ремонт объектов основных средств может производиться силами самой организации и (или) силами сторонних организаций (подрядным способом).

Для учета движения основных средств организации могут использовать следующие унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7 (табл. 6.5).

Таблица 6.5

**Унифицированные формы первичной учетной документации
по учету основных средств**

№ формы	Наименование формы
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств

Аналитический учет основных средств представляет собой по-объектный учет основных средств, осуществляемый с помощью инвентарных карточек, заполнение которых производится на основе первичной документации: актов приемки-передачи, технических паспортов и других документов.

Процесс движения основных средств в организации состоит из трех основных этапов:

- поступления основных средств в организацию;
- эксплуатации основных средств в организации;
- выбытия основных средств из организации.

На первом этапе производится принятие основных средств к учету на основании первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Основными способами поступления основных средств являются:

- приобретение основных средств за плату;
- сооружение и изготовление основных средств за плату (подрядным способом);
- сооружение и изготовление основных средств силами самой организации;
- поступление основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал;
- поступление основных средств в обмен на другое имущество.

На *стадии эксплуатации* основных средств могут происходить возмещение износа основных средств посредством ремонта, модернизации и реконструкции, их внутреннее перемещение и переоценка.

Выбытие основных средств из организации может происходить по различным причинам, главными из которых являются:

- списание основных средств из-за морального и физического износа;
- ликвидация основных средств при авариях, стихийных бедствиях и иных ситуациях;
- продажа (реализация) основных средств;
- передача основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- безвозмездная передача основных средств другим юридическим и физическим лицам;
- передача основных средств в обмен на другое имущество;
- частичная ликвидация основных средств при выполнении работ по реконструкции и др.

6.2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ, ВЫБИТИЯ И АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

На основные средства, поступающие по договорам купли-продажи и другим аналогичным договорам, организация-покупатель должна получать от поставщика (грузоотправителя) расчетные и отгрузочные документы.

Первичными документами, подтверждающими приобретение основных средств за плату, являются:

- счет и счет-фактура поставщика на объект основных средств;
- счета и счета-фактуры, подтверждающие расходы, связанные с приобретением, доставкой основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования;

- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате объекта основных средств и всех расходов, связанных с его приобретением, доставкой и т.д.

Бухгалтерский учет наличия и движения собственных основных средств организации осуществляется на **счете 01 «Основные средства»**. Счет 01 является активным и предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, консервации.

Поступление основных средств в организацию вначале отражается на активном **счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»**. Данный счет предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и т.д. Счет 08 является калькуляционным счетом, предназначенным для накопления и суммирования фактических затрат по поступающим основным средствам. Эти фактические затраты отражаются по дебету счета 08 (Д 08 — К 10, 60, 69, 70, 71, 76 т.д.) и составляют первоначальную стоимость объектов основных средств.

Для детализации информации по объектам основных средств на счете 08 открываются субсчета. На субсчете 08-4 «Приобретение объектов основных средств» учитываются фактические затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа.

Фактические затраты, связанные с сооружением и изготовлением основных средств, также первоначально собираются по дебету субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств» в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию, списывается с кредита счета 08 в дебет счета 01 (Д 01 — К 08). Таким образом, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 по *первоначальной стоимости*.

Сальдо по счету 08 отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств.

НДС по приобретению объекта основных средств учитывается на активном **счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»**. При соблюдении условий гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации организация — покупатель основных средств имеет право предъявить сумму НДС по приобретенным объектам основных средств к вычету (возмещению) при

расчетах с бюджетом по НДС. Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Пример 6.5

Организация приобретает объект основных средств, который может быть отнесен к основным средствам, стоимостью 118 000 руб. с учетом НДС. Ставка НДС составляет 18%. Расходы по транспортным услугам составляют 11 800 руб., в том числе НДС — 1800 руб. Поскольку объект основных средств требует монтажа и наладки, то возникают дополнительные затраты, связанные с использованием материалов на сумму 5000 руб., величиной начисленной заработной платы рабочих на сумму 20 000 руб. и страховыми взносами на сумму 7000 руб.

Все затраты собираются в дебет счета 08 в корреспонденции с другими счетами (табл. 6.6).

Таблица 6.6

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение объекта основных средств

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость объекта основных средств согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08-4	60	100 000
Отражена сумма НДС по объекту основных средств	19-1	60	18 000
Отражены расходы по транспортным услугам (без учета НДС), связанным с приобретением объекта основных средств	08-4	76	10 000
Отражена сумма НДС по транспортным услугам, связанным с приобретением объекта основных средств	19-1	76	1800
Отражена стоимость материалов, используемых при монтаже и наладке объекта основных средств	08-4	10	5000
Начислена заработная плата рабочим	08-4	70	20 000
Отражены страховые взносы	08-4	69	7000

Окончание табл. 6.6

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	142 000
Произведена оплата поставщику за объект основных средств	60	51	118 000
Произведена оплата за транспортные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств	76	51	11 800
Предъявлены к вычету суммы НДС	68	19-1	19 800

Таким образом, первоначальная стоимость объекта основных средств составит 142 000 руб. (100 000 руб. + 10 000 руб. + 5000 руб. + 20 000 руб. + 7 000 руб.). Сумма НДС не включается в первоначальную стоимость объекта основных средств и отражается в дебет счета 19, субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», для последующего предъявления к вычету.

В случае если условия для предъявления к вычету суммы НДС по приобретенному объекту ОС не выполнены, то вся сумма НДС включается в первоначальную стоимость объекта основных средств.

Пример 6.6

Организация приобретает объект основных средств, который может быть отнесен к основным средствам, стоимостью 118 000 руб. с учетом НДС. Ставка НДС составляет 18%. При этом отсутствует или неправильно оформлен счет-фактура. В данном случае стоимость приобретенного объекта основных средств с НДС включается в первоначальную стоимость объекта основных средств (табл. 6.7).

Таблица 6.7

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение объекта основных средств при отсутствии или неправильном оформлении счета-фактуры

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов *		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость объекта основных средств согласно расчетным документам поставщика (включая предполагаемый НДС)	08-4	60	118 000

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	118 000
Произведена оплата поставщику за объект основных средств	60	51	118 000

Возможна ситуация, когда организация приобретает объект основных средств и первоначально использует его для производства продукции, облагаемой НДС, а в дальнейшем начинает использовать данный объект для производства продукции, освобожденной от обложения НДС. В этом случае организация после принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету могла произвести вычет суммы НДС в полном объеме, а затем в процессе пользования объектом основных средств для производства продукции, облагаемой НДС, начислять по нему амортизацию. Если в дальнейшем организация начнет использовать объект для производства продукции, освобожденной от налогообложения НДС, то в соответствии с налоговым законодательством организации необходимо будет *восстановить* сумму НДС, ранее принятую к вычету.

В соответствии с гл. 21 НК РФ применительно к основным средствам восстановлению подлежат суммы НДС в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости указанных основных средств без учета переоценки. Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не включаются в стоимость объектов основных средств, а должны учитываться в составе прочих расходов. Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет передающей организацией.

Пример 6.7

Допустим, что организация приобрела за плату объект основных средств по цене 118 000 руб., включая НДС в сумме 18 000 руб. Объект основных средств был приобретен в целях его использования в производстве продукции, подлежащей обложению НДС. После принятия объекта основных средств к учету организация произвела вычет предъявленной поставщиком суммы НДС в полном объеме, т.е. в сумме 18 000 руб.

Через год объект основных средств начал использоваться в производстве продукции, освобожденной от обложения НДС. До этого момента по объекту основных средств в течение года была начислена амортизация, сумма которой за год составила 20 000 руб.

Так как организация начала использовать этот объект для производства продукции, освобожденной от обложения НДС, то в соответствии с налоговым законодательством необходимо *восстановить* сумму НДС в размере, пропорциональном остаточной стоимости данного объекта основных средств. По условиям примера остаточная стоимость объекта основных средств к моменту начала его использования в производстве продукции, реализация которой не является объектом обложения НДС, составит 80 000 руб. (100 000 руб. – 20 000 руб.), или 80% от его первоначальной стоимости.

Таким образом, организации необходимо восстановить ранее предъявленную к вычету сумму НДС на 80%, или в сумме 14 400 руб. (18 000 руб. · 80%). Затем сумма восстановленного НДС должна быть включена в состав в бухгалтерском учете в составе прочих расходов. Бухгалтерские проводки по данному примеру приведены в табл. 6.8.

Таблица 6.8

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение объекта основных средств, используемого через год эксплуатации при производстве продукции, освобожденной от обложения НДС

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость объекта основных средств в соответствии с документами поставщика (без учета НДС)	08-4	60	100 000
Отражена сумма НДС по объекту основных средств	19-1	60	18 000
Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	100 000
Произведена оплата за объект основных средств	60	51	118 000
Предъявлены к вычету суммы НДС	68	19-1	18 000
Отражена сумма амортизации объекта основных средств, начисленная после его принятия на учет до момента начала использования объекта в производстве продукции, освобожденной от обложения НДС	20	02	20 000
Сумма НДС, восстановленная в размере, пропорциональном остаточной стоимости основных средств	19-1	68	14 400

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Восстановленная сумма НДС учтена в составе прочих расходов	91-2	19-1	14 400
Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68	51	14 400

В случае если организация приобретает объект основных средств и первоначально использует его для производства продукции, облагаемой НДС, а в дальнейшем передает этот объект в качестве вклада в уставный капитал другой организации, организация после принятия объекта основных средств к учету может произвести вычет НДС в полном объеме, а затем в процессе такого использования объекта основных средств начислять по нему амортизацию. Если в дальнейшем организация передаст этот объект в качестве вклада в уставный капитал другой организации, то в соответствии с налоговым законодательством необходимо будет *восстановить* сумму НДС, ранее принятую к вычету.

Применительно к основным средствам восстановлению подлежат суммы НДС, которые пропорциональны остаточной стоимости передаваемых основных средств без учета переоценки. Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых основных средств и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. Для передающей организации восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму, подлежащую уплате в бюджет. Таким образом, для целей налогового учета восстановленный НДС не включается в стоимость передаваемого имущества. Он отдельно передается обществу, учредителем которого является организация, и потом принимается к вычету принимающей организацией. Суммы НДС, которые были восстановлены передающей организацией, подлежат вычету в организации, которая получила в качестве вклада в уставный капитал объект основных средств, если он будет использоваться для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения НДС.

При получении основных средств в качестве вклада в уставный капитал их первоначальная стоимость определяется как денежная оценка, согласованная учредителями организации, указанная в учредительных документах, а также фактические затраты организации на доставку этих средств, приведение их в состояние, пригодное для использования.

Стоимость поступивших основных средств в качестве вклада в уставный капитал сначала отражается по дебету счета 08 в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (Д 08 — К 75). При принятии этих основных средств к бухгалтерскому учету сформированная на счете 08 первоначальная стоимость списывается в дебет счета 01 (Д 01 — К 08).

Пример 6.8

Организация получила объект основных средств в качестве вклада в уставный капитал по согласованной стоимости 100 000 руб. Расходы по транспортным услугам составляют 11 800 руб. с учетом НДС. Величина начисленной заработной платы рабочих составляет 5000 руб., страховые взносы — 1750 руб. Сумма НДС, восстановленная передающей организацией и указанная в документах по передаче объекта основных средств, составляет 7000 руб.

Все затраты собираются по дебету счета 08 в корреспонденции с другими счетами (табл. 6.9).

Таблица 6.9

Бухгалтерские проводки, отражающие получение объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость объекта основных средств в соответствии с учредительными документами	08-4	75	100 000
Отражена сумма НДС, восстановленная передающей организацией и указанная в документах по передаче объекта основных средств	19-1	83	7000
Отражены транспортные расходы согласно расчетным документам (без учета НДС)	08-4	76	10 000
Отражена сумма НДС по транспортным услугам	19-1	76	1800
Начислена заработная плата рабочих	08-4	70	5000
Отражены страховые взносы	08-4	69	1750
Станок принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	116 750
Предъявлена к вычету восстановленная сумма НДС, а также сумма НДС по транспортным услугам	68	19-1	8800

Таким образом, первоначальная стоимость объекта основных средств составит 116 750 руб. (100 000 руб. + 10 000 руб. + 5000 руб. + 1750 руб.).

Затраты на приобретение других видов основных средств также отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на соответствующих субсчетах) в корреспонденции со счетами учета расчетов. При принятии этих объектов основных средств к учету фактические затраты, учтенные на счете 08 (на соответствующих субсчетах), относятся на дебет счета 01 «Основные средства».

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование в целях получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе *доходных вложений в материальные ценности*.

Основные средства, приобретенные организацией для предоставления за плату во временное владение и пользование в целях получения дохода, принимаются к бухгалтерскому учету по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» по первоначальной стоимости (Д 03 — К 08). Первоначальная стоимость формируется аналогично обычным основным средствам.

При приобретении указанных объектов основных средств учет предъявленного поставщиками сумм НДС и их вычет осуществляются в том же порядке, что и для обычных объектов основных средств. Операции по приобретению объектов основных средств, предназначенных для предоставления за плату во временное владение и пользование, отражаются в учете следующим образом (табл. 6.10).

Таблица 6.10

Корреспонденции счетов, отражающие приобретение объектов основных средств, предназначенных для сдачи в аренду

Содержание хозяйственного факта	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость приобретенного объекта основных средств на основании расчетных документов поставщика (без учета НДС)	08-4	60
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком объекта основных средств	19-1	60

Содержание хозяйственного факта	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Произведена оплата за объект основных средств (включая НДС)	60	51
Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат)	03	08-4
Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по принятому на учет объекту основных средств и по расходам, связанным с его доставкой	68	19-1

Согласно ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предполагающим погашение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Налоговым кодексом Российской Федерации установлено, что обмен товарами по договору мены признается реализацией товаров и эта операция подлежит обложению НДС. При реализации товаров по товарообменным операциям организация может предъявить к вычету сумму НДС по получаемым в результате мены товарам, фактически уплаченную организацией. Каждая сторона договора мены, получив ценности по товарообменной операции, будет обязана заплатить другой стороне договора НДС денежными средствами на основании отдельного платежного поручения на перечисление денежных средств, поэтому к вычету принимается именно та сумма НДС, которая была перечислена отдельным платежным поручением.

Пример 6.9

Допустим, что организация по договору мены приобретает объект основных средств стоимостью 354 000 руб. в обмен на готовую продукцию собственного производства. При этом имущество обменивается, исходя из одинаковой рыночной цены основных средств и готовой продукции. Производственная себестоимость передаваемой готовой продукции составляет 200 000 руб.

В данном случае операции по приобретению объекта основных средств в обмен на готовую продукцию могут быть отражены в учете следующим образом (табл. 6.11).

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение объекта основных средств по договору мены

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Признана выручка от реализации готовой продукции по договору мены (с учетом НДС)	62	91-1	354 000
Начислен НДС при реализации готовой продукции по договору мены	90-3	68	54 000
Отражена производственная себестоимость готовой продукции, переданной по договору мены	90-2	43	200 000
Определен положительный финансовый результат от передачи готовой продукции по договору мены	90-9	99	100 000
Отражена стоимость объекта ОС, поступившего по договору мены (без учета НДС)	08-4	60	300 000
Отражена сумма НДС от стоимости поступившего по договору мены объекта ОС	19-1	60	54 000
Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	300 000
Отражено исполнение сторонами обязательств по договору мены	60	62	300 000
Перечислена контрагенту отдельным платежным поручением сумма НДС по поступившему объекту основных средств	60	51	54 000
Получена от контрагента отдельным платежным поручением сумма НДС по готовой продукции, переданной по договору мены	51	62	54 000
Принята к вычету сумма НДС, предъявленная контрагентом	68	19-1	54 000

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете. Для обобщения информации об амортизации объектов основных средств, накопленной за время

эксплуатации, предназначен пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (Д 20, 23, 25, 26, 29 — К 02). Для торговых организаций используется счет 44 «Расходы на продажу» (Д 44 — К 02). Аналитический учет по счету 02 ведется по отдельным инвентаризационным объектам основных средств.

Пример 6.10

На балансе организации находятся следующие основные средства: объект 1 (относится к основному производству) первоначальной стоимостью 100 000 руб. со сроком полезного использования пять лет; объект 2 (относится к вспомогательному производству) первоначальной стоимостью 50 000 руб. со сроком полезного использования три года; объект 3 (относится к обслуживающему производству) восстановительной стоимостью 200 000 руб. со сроком полезного использования семь лет; объект 4 (здание заводоуправления) восстановительной стоимостью 1 000 000 руб. со сроком полезного использования 20 лет. Ко всем объектам применяется линейный метод начисления амортизации.

Месячная величина амортизационных отчислений составит:

1) для объекта 1:

$$\frac{100\,000}{5 \cdot 12} = 1666,67 \text{ руб.};$$

2) для объекта 2:

$$\frac{50\,000}{3 \cdot 12} = 1388,89 \text{ руб.};$$

3) для объекта 3:

$$\frac{200\,000}{7 \cdot 12} = 2380,95 \text{ руб.};$$

4) для объекта 4:

$$\frac{1\,000\,000}{20 \cdot 12} = 4166,67 \text{ руб.}$$

Бухгалтерские проводки по отражению начисленных сумм амортизационных отчислений приведены в табл. 6.12.

Таблица 6.12

Бухгалтерские проводки, отражающие начисление сумм амортизации

Содержание хозяйственного факта	Корреспондентия счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в основном производстве	20	02	1666,67

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому во вспомогательном производстве	23	02	1388,89
Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в обслуживающем производстве	25	02	2380,95
Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому для управленческих нужд	26	02	4166,67

В соответствии с ПБУ 6/01 для целей бухгалтерского учета предусмотрена возможность последующей переоценки объектов основных средств, т.е. изменение их первоначальной стоимости по результатам переоценки объектов основных средств.

Переоценка основных средств производится в целях определения реальной стоимости путем приведения первоначальной стоимости основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки. Переоценку объектов основных средств могут проводить коммерческие организации не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или восстановительной (текущей) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время его использования. При проведении переоценки основных средств организация может определять их рыночную стоимость как самостоятельно, так и с привлечением для этой цели независимого оценщика.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки должна отражаться по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал». Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна относиться в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства».

Сумма уценки объекта основных средств должна относиться в уменьшение добавочного капитала организации, образованного

за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, и отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета 83 и кредиту счета учета основных средств. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, должно отражаться по дебету счета 84 в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств.

Например, если объект основных средств в первом году подвергался дооценке, а в следующем году — уценке, которая превысила сумму предыдущей дооценки, то используются следующие корреспонденции (табл. 6.13).

Таблица 6.13

Корреспонденции счетов по учету переоценки основных средств

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Первая переоценка объекта основных средств — дооценка		
Увеличена стоимость объекта основных средств в связи с его переоценкой (дооценка объекта основных средств)	01	83
Увеличена сумма начисленной амортизации по объекту основных средств в связи с ее переоценкой	83	02
Вторая переоценка объекта основных средств — уценка		
Уменьшен добавочный капитал организации на сумму уценки стоимости объекта основных средств, не превышающую сумму его предыдущей дооценки	83	01
Увеличен добавочный капитал организации на сумму уценки амортизации объекта основных средств, не превышающую сумму ее предыдущей дооценки	02	83
Превышение суммы уценки стоимости объекта основных средств над суммой его предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84 *	01
Превышение суммы уценки амортизации объекта основных средств над суммой ее предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	02	84

Если объект основных средств в первом году подвергался уценке, а в следующем году — дооценке, которая превысила сумму предыдущей оценки, то используются следующие корреспонденции (табл. 6.14).

Таблица 6.14

Корреспонденции счетов по учету переоценки основных средств

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Первая переоценка объекта основных средств — уценка		
Уменьшена стоимость объекта основных средств в связи с его переоценкой (уценка объекта основных средств)	84	01
Уменьшена сумма начисленной амортизации по объекту основных средств в связи с ее переоценкой	02	84
Вторая переоценка объекта основных средств — дооценка		
Сумма дооценки стоимости объекта основных средств, не превышающая сумму его предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	01	84
Сумма дооценки амортизации объекта основных средств, не превышающая сумму ее предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	02
Превышение суммы дооценки стоимости объекта основных средств над суммой его предыдущей уценки отнесено на увеличение добавочного капитала	01	83
Превышение суммы дооценки амортизации объекта основных средств над суммой ее предыдущей уценки отнесено на уменьшение добавочного капитала	83	02

В случае выбытия объекта основных средств сумма его дооценки должна списываться с дебета счета учета добавочного капитала (счет 83) в корреспонденции с кредитом счета 84.

В процессе эксплуатации основные средства физически изнашиваются. Для поддержания объектов основных средств в исправном состоянии необходимо осуществлять их *содержание* и периодически осуществлять их *восстановление*.

Затраты на содержание объекта основных средств отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат (счета 20, 23, 25, 26, 44).

Организация может использовать один из следующих способов учета затрат на ремонт основных средств:

- фактические затраты на ремонт списываются на расходы на производство отчетного периода;
- фактические затраты на ремонт списываются равномерно за счет ранее созданного резерва на ремонт основных средств;
- неравномерно производимые фактические затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов, а затем равномерно списываются в расходы на производство.

При использовании *первого способа* фактические затраты по законченному ремонту основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу). В этом случае учет затрат на ремонт объектов основных средств, выполняемый собственными силами организации, может быть отражен в бухгалтерском учете с помощью корреспонденций, приведенных в табл. 6.15.

Таблица 6.15

Корреспонденции счетов по учету затрат на ремонт основных средств силами организации

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отпущены материалы на ремонт объекта основных средств	23	10
Начислена заработная плата работникам, выполнявшим ремонтные работы	23	70
Начислены страховые взносы на заработную плату работников, выполнявших ремонтные работы	23	69
Отражено единовременное списание расходов на ремонт объекта основных средств на затраты основного производства	* 20	23

При использовании данного способа затраты по законченному ремонту объектов основных средств, осуществленные силами сторонних организаций, отражаются по дебету счета, на котором ак-

кумуляруются указанные затраты в корреспонденции со счетами учета расчетов (табл. 6.16).

Таблица 6.16

Корреспонденции счетов по учету затрат на ремонт основных средств подрядным способом

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость работ сторонней организации по ремонту объекта основных средств (без учета НДС)	25	60
Отражена сумма НДС, предъявленная сторонней организацией	19	60
Произведена оплата сторонней организации за законченный ремонт объекта основных средств (включая НДС)	60	51
Списаны расходы на ремонт объекта основных средств на затраты основного производства	20	25
Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по выполненным работам сторонней организации	68	19

Второй способ учета затрат используется для равномерного включения предстоящих затрат на ремонт основных средств в расходы на производство (расходы на продажу). В данном случае организация может создавать резервы предстоящих расходов, в частности резерв расходов на ремонт основных средств.

При образовании резерва расходов на ремонт основных средств в затраты на производство (расходы на продажу) включается сумма отчислений, исчисленная исходя из годовой сметной стоимости ремонта. Например годовая смета затрат на ремонт основных средств составляет 120 тыс. руб., тогда месячная сумма резервирования составит 10⁰⁰⁰ тыс. руб. (120 тыс. руб. / 12 мес). В бухгалтерском учете образование резерва расходов на ремонт основных средств отражается по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) (счета 23, 25, 26, 44) в корреспонденции с кредитом счета учета резервов предстоящих расходов (счет 96 «Резервы предстоящих расходов»).

В процессе выполнения ремонтных работ фактические затраты, связанные с их проведением, независимо от способа их выполнения (собственными силами или подрядным способом) списываются в дебет счета 96 в корреспонденции с кредитом счета, на котором

предварительно учитываются указанные затраты, либо кредитом счетов учета расчетов. Например фактические расходы на ремонт основных средств, выполненный силами вспомогательного производства организации, списываются в дебет счета 96 в корреспонденции со счетом 23, а фактические расходы на ремонт основных средств, выполненный силами сторонней организации, списываются в дебет счета 96 в корреспонденции со счетом 60 или 76.

По окончании ремонтных работ излишне начисленная сумма резерва в виде прочих доходов отражается по дебету счета 96 в корреспонденции с кредитом счета 91, субсчет 91-1 «Прочие доходы».

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств излишне зарезервированные суммы в конце отчетного года сторнируются записью: дебет счета учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета 96. Если окончание ремонтных работ по объектам основных средств происходит в следующем за отчетным году, то остаток резерва на ремонт основных средств, образованного в отчетном году, допускается не сторнировать.

Третий способ учета затрат можно использовать в случае, когда организация с начала не успела создать резерв расходов на ремонт основных средств. В этом случае расходы на ремонт основных средств, неравномерно производимый в течение отчетного года, предварительно могут быть отражены в составе расходов будущих периодов, т.е. на счете 97 «Расходы будущих периодов». Затем в течение года эти затраты, учтенные как расходы будущих периодов, ежемесячно списываются с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счетов учета затрат или расходов на продажу. При списании расходов будущих периодов организация может выбрать, например способ равномерного списания этих расходов в продолжение всего периода, к которому они относятся, либо способ списания расходов пропорционально объему продукции.

Стоимость объекта основных средств, который *выбывает* из организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) на счете 01 может открываться **субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»**. В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумма накопленной амортизации со счета 02 (Д 02 — К 01-2).

При *реализации* объекта основных средств его остаточная стоимость переносится в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», а рыночная стоимость реализации с учетом НДС — в кредит субсчета

91-1 «Прочие доходы». По окончании процедуры выбытия стоимость оставшихся от объекта материальных ценностей списывается в кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы».

Пример 6.11

Организация принимает решение о списании объекта основных средств из-за полного физического износа и окончания срока полезного использования. Первоначальная стоимость объекта составляет 100 000 руб. Остаточная стоимость равна нулю. При ликвидации объекта были приняты на учет оставшиеся материалы по рыночной стоимости на дату списания в сумме 8000 руб.

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта основных средств, приведены в табл. 6.17.

Таблица 6.17

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта основных средств после истечения срока полезного использования

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списана первоначальная стоимость объекта основных средств при его ликвидации	01-2	01-1	100 000
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту основных средств на дату списания	02	01-2	100 000
Приняты к учету материалы, оставшиеся после списания объекта основных средств по рыночной стоимости	10	91-1	8000
Определен положительный финансовый результат (прибыль) от ликвидации объекта основных средств	91-9	99	8000

Пример 6.12

Организация приняла решение о продаже объекта основных средств первоначальной стоимостью 900 000 руб. до истечения срока полезного использования. На момент списания амортизация составила 70 000 руб. Остаточная стоимость объекта на момент реализации составляет 20 000 руб. (90 000 руб. – 70 000 руб.). Цена реализации с учетом НДС составляет 118 000 руб. Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта основных средств до истечения срока полезного использования, приведены в табл. 6.18.

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта основных средств в результате продажи до истечения срока полезного использования

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списана первоначальная стоимость объекта основных средств	01-2	01-1	90 000
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту основных средств на дату списания	02	01-2	70 000
Списана остаточная стоимость реализуемого объекта основных средств	91-2	01-2	20 000
Отражена выручка от реализации объекта основных средств с учетом НДС	62	91-1	118 000
Выделен НДС	91-2	68	18 000
Определен финансовый результат (прибыль) от реализации объекта основных средств	91-9	99	80 000

Финансовый результат (прибыль) составляет сумму, равную 80 000 руб. (118 000 руб. – 18 000 руб. – 20 000 руб.).

Ранее отмечалось, что для целей бухгалтерского учета приобретенные объекты основных средств стоимостью менее 40 000 руб. разрешается списывать на затраты производства (расходы на продажу) по мере передачи их в производство или эксплуатацию. Операция списания объекта основных средств стоимостью менее 40 000 руб. отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 01 (Д 20, 23, 25, 26, 29, 44 – К 01).

Пример 6.13

Подотчетное лицо приобретает объект основных средств для использования в основном производстве по цене с учетом НДС 6000 руб. (в том числе НДС составляет 915 руб.). Командировочные расходы подотчетного лица – 1000 руб.

В этом случае первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 6085 руб. (5085 руб. + 1000 руб.), т.е. цена без учета НДС и сумма командировочных расходов. Поскольку стоимость объекта менее 40 000 руб., то организация может списать всю стоимость в расходы. Записи по списанию объекта основных средств приведены в табл. 6.19.

Таблица 6.19

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта основных средств стоимостью менее 40000 руб.

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Учтены затраты подотчетного лица на приобретение объекта основных средств по цене без учета НДС	08-4	71	5085
Отражена сумма НДС по объекту основных средств	19-1	71	915
Отражены командировочные расходы	08-4	71	1000
Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	6085
Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому объекту основных средств	68	19-1	915
Списан объект основных средств (стоимостью до 40 000 руб.) в связи с передачей в производство или эксплуатацию	20	01	6085

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 вклады в уставные капиталы других организаций (в том числе основными средствами) не признаются расходами организации. Передача объектов основных средств в уставный (складочный) капитал другой организации представляет собой один из видов *финансовых вложений* организации, рассчитанный на получение доходов от долевого участия.

Учет финансовых вложений организации в уставные капиталы других организаций осуществляется на **счете 58 «Финансовые вложения»** по первоначальной стоимости. Согласно ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

В случае передачи основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал под их стоимостью понимается их первоначальная или остаточная стоимость. В соответствии с Методиче-

скими указаниям по бухгалтерскому учету основных средств задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции с кредитом счета 76 на величину остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств. Предоставление вклада, т.е. непосредственная передача объекта основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал в размере его остаточной стоимости, отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 01.

Для целей налогового учета при передаче имущества в уставный капитал вклад передающей стороны должен оцениваться по стоимости имущества, учтенного в налоговом учете передающей стороны. При этом передаваемые в качестве вклада в уставный (складочный) капитал основные средства в целях налогообложения должны учитываться по их остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны. В этой же оценке учитывается имущество в налоговом учете у получающей стороны, стоимость которого должна быть подтверждена документально.

Для целей налогового учета вклады имуществом в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются реализацией и не облагаются НДС, поэтому суммы НДС, уплаченные по такому имуществу, не подлежат вычету.

В случае когда организации заранее известно, что новый приобретенный объект основных средств сразу же будет передан в уставный (складочный) капитал другой организации, предъявленная поставщиком сумма НДС должна быть учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта. В таких случаях объект основных средств, как правило, не должен использоваться в производстве, амортизация по нему не должна начисляться, сумма НДС, предъявленная поставщиком объекта основных средств, к вычету не должна предъявляться и должна быть учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта основных средств.

Пример 6.14

Организация приобрела за плату объект основных средств по цене 236 000 руб., в том числе НДС — 36 000 руб. Амортизация по объекту основных средств не начислялась, и сразу же после принятия объекта основных средств к учету его передали в уставный капитал другой организации. Предъявленная поставщиком сумма НДС была учтена в его первоначальной стоимости. Записи по передаче в счет вклада в уставный капитал данного объекта основных средств приведены в табл. 6.20.

Таблица 6.20

**Бухгалтерские проводки, отражающие передачу в счет вклада
в уставный капитал объекта основных средств**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенного объекта основных средств согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08-4	60	200 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком объекта основных средств	19-1	60	36 000
Произведена оплата за объект основных средств (включая НДС)	60	51	236 000
Предъявленная поставщиком сумма НДС учтена в стоимости приобретенного объекта основных средств	08-4	19-1	36 000
Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	236 000
Отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал другой организации (по первоначальной стоимости объекта основных средств)	58-1	76	236 000
Списана первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств	01-2	01-1	236 000
Отражена передача объекта основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его первоначальной стоимости	76	01-2	236 000

В случаях когда организация передает объект основных средств, бывший в эксплуатации, его стоимость для целей налогового учета принимается равной остаточной стоимости объекта основных средств. В таких случаях объект основных средств до момента передачи используется передающей организацией в производстве

продукции, по нему начисляется амортизация. Сумма НДС, уплаченная поставщику, предъявляется к вычету после принятия объекта основных средств к учету, т.е. не учитывается в первоначальной стоимости передаваемого объекта.

Согласно НК РФ в случае передачи такого объекта основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную по нему к вычету. Применительно к основным средствам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости передаваемых основных средств без учета переоценки. Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых основных средств и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. С этой целью сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача показанных основных средств.

Для передающей организации восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет. Для целей налогового учета восстановленная сумма НДС не включается в стоимость передаваемого имущества, так как относится к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли. Эта сумма отдельно передается организации, учредителем которой является передающая организация, и потом принимается к вычету принимающей организацией.

Пример 6.15

Первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств составляла 200 000 руб. НДС в сумме 36 000 руб. после оплаты объекта и его принятия к учету был предъявлен к вычету в полной сумме. До момента передачи объект основных средств использовался в производстве. За время эксплуатации объекта по нему линейным способом была начислена амортизация в сумме 40 000 руб.

В соответствии с налоговым законодательством в данном случае передающей организации необходимо восстановить сумму НДС в размере, пропорциональном остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств. По условиям примера остаточная стоимость объекта основных средств на момент его передачи в счет вклада в уставный капитал другой организации составляет 160 000 руб. (200 000 руб. – 40 000 руб.), или 80% от его первоначальной стоимости.

Таким образом, при передаче объекта основных средств необходимо восстановить ранее предъявленный к вычету НДС на 80%, или на сумму 28 800 руб. (36 000 руб. · 80%).

Записи по передаче в счет вклада в уставный капитал данного объекта основных средств приведены в табл. 6.21.

Таблица 6.21

Бухгалтерские проводки, отражающие передачу в счет вклада в уставный капитал объекта основных средств

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Операции, отражаемые при принятии объекта основных средств на учет			
Отражена стоимость приобретенного объекта основных средств в соответствии с расчетными документами поставщика (без учета НДС)	08-4	60	200 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком объекта основных средств	19-1	60	36 000
Произведена оплата за объект основных средств	60	51	236 000
Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	200 000
Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту основных средств	68-1	19-1	36 000
Операции, отражаемые в процессе эксплуатации объекта основных средств			
Отражена сумма амортизации объекта основных средств (амортизация начисляется ежемесячно с момента начала эксплуатации объекта основных средств до момента его передачи в уставный капитал другой организации)	20	02	40 000
Операции, отражаемые при передаче объекта основных средств в уставный капитал			
Восстановлен НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств	19-1	68	28 800

Окончание табл. 6.21

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Восстановленная сумма НДС перечислена в бюджет	68	51	28 800
Отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал другой организации (в размере остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств)	58	76	160 000
Списана первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств	01-2	01-1	160 000
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту основных средств к моменту его передачи	02	01-2	40 000
Отражена передача объекта основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	01-2	160 000
Восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение первоначальной стоимости финансовых вложений	58	19-1	28 800

6.3. УЧЕТ ТЕКУЩЕЙ АРЕНДЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аренда основных средств — предоставление имущества во временное пользование за определенную плату на основании договора **текущей аренды**, когда арендуемое имущество возвращается его владельцу либо в **финансовую аренду** (лизинг), когда арендуемое имущество может быть выкуплено арендатором.

В договорах аренды указываются соответствующие данные об имуществе, подлежащем передаче арендатору (состав и стоимость), срок аренды, размер, порядок, условия и сроки внесения арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, и другие условия аренды.

В состав расходов арендодателя могут входить амортизация переданных в аренду основных средств, затраты на ремонт и т.д. Доходом арендодателя служит арендная плата.

Если сдача имущества в аренду является для организации предметом ее деятельности, то доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться арендодателем в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности. В этом случае доходы учитываются по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» в корреспонденции со счетами учета расчетов. Расходы, связанные с амортизацией, учитываются по дебету субсчета 90-2 в корреспонденции со счетом 02.

Если сдача имущества в аренду не является для организации предметом деятельности, то доходы и расходы от сдачи имущества в аренду относятся к *прочим*. В данном случае доходы учитываются по кредиту субсчета 91-1 в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (Д 50, 51, 76 — К 91-1). Суммы амортизации учитываются по дебету субсчета 91-2 в корреспонденции со счетом 02.

Пример 6.16

Организация передала в текущую аренду объект основных средств стоимостью 100000 руб. Арендная плата за месяц составляет 1000 руб. (без учета НДС). Ставка НДС — 18%. Срок полезного использования объекта — 10 лет. Метод начисления амортизации линейный.

Месячная величина амортизационных начислений составляет

$$\frac{100\,000}{10 \cdot 12} = 833 \text{ руб.}$$

Для учета имущества, переданного в аренду, открывается субсчет 01-3 «Арендуемые основные средства». Положительный финансовый результат составит 167 руб. (1180 руб. — 180 руб. — 833 руб.). Записи по текущей аренде основных средств у арендодателя приведены в табл. 6.22.

Таблица 6.22

Бухгалтерские проводки, отражающие текущую аренду основных средств у арендодателя

№ Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена передача арендодателем объекта основных средств с сохранением права собственности	01-3	01-1	100 000
Отражен доход (начислена арендная плата) от сдачи объекта основных средств в аренду (с учетом НДС)	76	91-1	1180

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Начислен НДС по арендной плате	91-2	68	180
Начислена амортизация по объекту основных средств, переданному в аренду	91-2	02	833
Поступила арендная плата от арендатора на расчетный счет	51	76	1180
Определен финансовый результат (прибыль) от сдачи объекта основных средств в аренду	91-9	99	167

При внесении арендатором арендной платы в счет будущих периодов полученная сумма должна учитываться арендодателем как доходы будущих периодов и учитываться обособленно по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Полученная арендная плата ежемесячно по мере наступления следующих отчетных периодов будет списываться со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит субсчета 91-1. Когда арендатор вносит арендную плату в счет будущих периодов, полученная сумма должна приниматься арендодателем как оплата в счет предстоящего оказания услуг. Поэтому при получении указанных сумм также необходимо начислить НДС к уплате в бюджет, так как в данном случае согласно НК РФ моментом определения налоговой базы НДС признается день оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Арендатор принимает арендованное имущество к учету на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре аренды. Аналитический учет ведется по каждому арендованному объекту (по инвентарным номерам арендодателя). Начисленная за отчетный период арендная плата включается в состав расходов по обычным видам деятельности (счета 20, 23, 25, 26, 44) в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Перечисление арендной платы арендодателю отражается в учете арендатора по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»).

Пример 6.17

Организация получила в текущую аренду объект основных средств стоимостью 200 000 руб. Арендная плата за месяц составляет 3540 руб. с учетом НДС. Сумма НДС составляет 540 руб. Записи по текущей аренде основных средств у арендатора приведены в табл. 6.23.

Бухгалтерские проводки, отражающие текущую аренду основных средств у арендатора

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Принят на учет арендованный объект основных средств без права перехода собственности	001	—	200 000
Начислена за месяц арендная плата (без учета НДС)	20	76	3000
Начислен НДС по арендной плате	19-1	76	540
Перечислена арендодателю арендная плата (включая НДС)	76	51	3540
Предъявлена к вычету уплаченная сумма НДС	68	19-1	540

Возврат арендатором арендованного имущества отражается в учете списанием с забалансового счета 001 стоимости основных средств.

Если договором аренды предусмотрены авансовые арендные платежи за определенный период, то в этом случае такие платежи предварительно отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита счета 76.

По мере начисления текущих платежей по арендной плате эти суммы постепенно списываются с кредита счета 97 в дебет счетов по учету затрат на производство или счета расходов на продажу. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов при списании расходов будущих периодов организация может выбрать один из следующих способов:

- равномерное списание этих расходов в течение всего периода, к которому они относятся;
- списание расходов пропорционально объему продукции и др.

6.4. УЧЕТ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ (ЛИЗИНГА)

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое

движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности (за исключением земли и объектов природопользования).

В соответствии с Федеральным законом от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде» субъектами лизинга являются:

- *лизингодатель* — физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных и (или) собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;
- *лизингополучатель* — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;
- *продавец* — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю на обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю согласно условиям договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Для целей бухгалтерского учета лизинговые платежи согласно ПБУ 10/99 являются расходами по обычным видам деятельности. Бухгалтерский учет лизинговых операций осуществляется в соответствии с Методическими указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.02.1997 № 15.

Основные средства, приобретенные организацией для представления по договору лизинга, учитываются как доходные вложения в материальные ценности. Затраты, связанные с приобретением лизингового имущества, отражаются по дебету счета 08 в корреспонденции со счетами учета затрат или счетов расчетов.

В момент готовности приобретенного имущества к сдаче в лизинг оно приходится в сумме всех затрат, связанных с его приобретением, по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции со счетом 08. Передача лизингового

имущества лизингополучателю отражается лишь записями в аналитическом учете по счету 03.

Если имущество по договору лизинга учитывается на балансе лизингодателя, то затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности учитываются на счете 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета соответствующих ценностей, расчетов и т.д. Начисление амортизационных отчислений для лизингового имущества, учитываемого лизингодателем на своем балансе (на счете 03), производится по дебету счета 20 и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей за отчетный период отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость переносится с кредита счета 03 на счет 01, т.е. при возврате лизингового имущества в случае отказа лизингополучателя от его использования в качестве предмета лизинга производится его принятие к учету в составе основных средств.

В случае когда лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, приходится на забалансовом счете 001.

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или расходов на продажу (счета 20, 23, 25, 26, 29, 44).

Перечисление лизингодателю лизинговых платежей отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Начисление амортизационных отчислений отражается по дебету счетов учета затрат на производство или расходов на продажу в корреспонденции со счетом 02.

При выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинговых платежей производится на счетах 01 и 02 внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

Учет указанных выше операций отражается с помощью корреспонденций счетов, представленных в табл. 6.24.

Таблица 6.24

**Корреспонденции счетов учета лизинговых операций
у лизингополучателя**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Приняты на забалансовый учет основные средства, полученные по лизингу	001	—
Начислены лизинговые платежи за период (без учета НДС)	20	76
Начислен НДС по лизинговым платежам	19-1	76
Перечислены лизингодателю лизинговые платежи (с учетом НДС)	76	51
Предъявлена к вычету уплаченная сумма НДС	68	19-1

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятию «основные средства».
2. Приведите классификацию основных средств по составу и размещению.
3. Назовите основные задачи бухгалтерского учета основных средств.
4. Что можно считать единицей бухгалтерского учета основных средств?
5. Перечислите виды оценок основных средств.
6. Каким образом осуществляется формирование первоначальной стоимости основных средств?
7. Что представляет собой амортизация основных средств?
8. Какой срок полезного использования соответствует каждой амортизационной группе?
9. Перечислите корреспонденции счетов, используемые в бухгалтерском учете для учета поступления и выбытия основных средств.
10. Перечислите корреспонденции счетов, используемые в бухгалтерском учете для отражения амортизации основных средств.
11. Что понимается под текущей и финансовой арендой основных средств?
12. Каким образом осуществляется бухгалтерский учет текущей и финансовой аренды у арендодателя и арендатора?

Глава 7

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

7.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы наряду с основными средствами являются *внеоборотными* активами, и их бухгалтерский учет во многом совпадает с учетом основных средств.

Для целей бухгалтерского учета понятие «нематериальные активы» раскрывается через конкретный перечень единовременно выполняемых условий, установленных в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Согласно ПБУ 14/2007 при принятии к бухгалтерскому учету в качестве **нематериального актива** необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, — патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжитель-

ностью свыше 12 мес или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес;

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 мес или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении вышеприведенных условий к *нематериальным активам относятся*, например:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов (далее — НМА) учитываются также *деловая репутация* организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

К объектам, которые *нельзя квалифицировать как НМА* согласно ПБУ 14/2007, относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, и приравненные к ним средства индивидуализации;
- финансовые вложения.

К НМА также не относятся интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Таким образом, объектами НМА являются не сами патенты на промышленные образцы, полезные модели, товарные знаки, программы ЭВМ и другое, а права на их использование.

Основными способами поступления объектов НМА являются:

- приобретение объектов НМА за плату у других организаций;
- создание объектов НМА силами самой организации;

- поступление объектов НМА в счет вклада в уставный капитал. Выбытие НМА из организации может происходить по различным причинам, основные из которых:
- списание объектов НМА в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов;
- продажа объектов НМА;
- передача объектов НМА в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- передача по договору мены;
- безвозмездная передача объектов НМА другим организациям и лицам;
- прекращение использования вследствие морального износа.

Бухгалтерский учет НМА предполагает решение следующих задач:

- оформление первичных документов и своевременное отражение в учете всех случаев, связанных с движением НМА;
- достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия НМА;
- контроль за использованием НМА, принятых к бухгалтерскому учету.

Единицей бухгалтерского учета НМА является **инвентарный объект**, т.е. совокупность прав на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта НМА также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Оценка нематериальных активов предполагает денежное выражение стоимости НМА, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете применяются следующие виды оценки НМА:

- оценка по первоначальной (фактической) стоимости;
- оценка по остаточной стоимости, которая определяется как разность между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации;
- оценка по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка, путем пересчета остаточной стоимости.

НМА принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной (фактической) стоимости. Первоначальная (фактическая) стои-

мость включает сумму, исчисленную в денежном выражении, равную величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченной или начисленной организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Фактическими расходами на приобретение НМА могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен НМА;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Перечень фактических расходов на приобретение и создание НМА является *открытым*, т.е. предусматривается возможность включения в первоначальную стоимость НМА иных расходов. Дополнительные расходы на приведение НМА в состояние, в котором они пригодны к использованию, увеличивают первоначальную стоимость.

Не включаются в расходы на приобретение, создание НМА:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами;
- расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет *вклада в уставный капитал* организации, определяется исходя из их де-

нежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации. Первоначальная стоимость НМА, полученных организацией по *договору дарения* (безвозмездно), определяется согласно их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. При этом под текущей рыночной стоимостью объекта НМА понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Первоначальная стоимость НМА, *созданных самой организацией*, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) *неденежными средствами*, определяется исходя из стоимости этого актива.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 14/2007. Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. При принятии решения о переоценке НМА, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Сумма дооценки НМА в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в умень-

шение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Стоимость НМА с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления *амортизации* в течение срока их полезного использования.

Сроком полезного использования НМА является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив в целях получения экономической выгоды. Для отдельных видов НМА срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

НМА, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются НМА с неопределенным сроком полезного использования. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя:

- из срока действия прав организации на НМА и периода контроля над ним;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно уточняется организацией. В случае существенного изменения продолжительности периода использования актива срок его полезного использования подлежит уточнению. Корректировки оценки актива отражаются в бухгалтерском учете на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов:

- 1) линейным способом;
- 2) способом уменьшаемого остатка;

3) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

- при *линейном способе* — исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;
- при *способе уменьшаемого остатка* — исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой — установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах;
- при *способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Амортизационные отчисления по каждому объекту НМА начисляются ежемесячно начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Начисления амортизации прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Методы начисления амортизации реализуются таким же образом, как и методы начисления амортизации основных средств.

Например, если срок полезного использования объекта НМА равен трем годам, то месячная норма амортизации для линейного способа будет определяться в следующем размере:

$$\frac{100\%}{3 \cdot 12} = 2,78\%.$$

Таким образом, каждый месяц в течение срока полезного использования будет начисляться амортизация в размере 2,78% от первоначальной фактической или текущей рыночной стоимости.

Остаточная стоимость нематериального актива для целей бухгалтерского учета определяется как разность между первоначальной стоимостью нематериального актива и суммой начисленной амортизации по данному нематериальному активу. В случае переоценки нематериального актива до текущей (рыночной) стоимости остаточная стоимость нематериального актива определяется как разность между текущей (рыночной) стоимостью нематериального актива и суммой начисленной амортизации по данному нематериальному активу, скорректированной в результате его переоценки.

7.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ, АМОРТИЗАЦИИ И ВЫБИТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Первичными документами, подтверждающими поступление (приобретение, создание силами организации) НМА, являются:

- акт приемки приобретенного объекта НМА;
- документы (счета, счет-фактура), подтверждающие расходы, связанные с приобретением объектов НМА и приведением их в состояние, пригодное для использования;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате объекта НМА;
- карточка учета НМА (форма № НМА-1).

Бухгалтерский учет наличия и движения НМА осуществляется на активном **счете 04 «Нематериальные активы»**. Поступление нематериальных активов в организацию предварительно отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 08 является калькуляционным счетом, предназначенным для накопления и суммирования фактических затрат по поступающим в организацию НМА. Затраты, связанные с приобретением НМА за плату, отражаются по дебету счета 08, субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов», в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» или счет 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами»).

При принятии НМА к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счете 08, относятся в дебет счета 04, на котором ведется аналитический учет по отдельным объектам НМА.

НДС, уплаченный покупателем при приобретении объекта НМА, учитывается на активном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»). Организация — покупатель основных средств имеет право предъявить уплаченную сумму к вычету (возмещению) при

расчетах с бюджетом по НДС. Суммы НДС при выполнении определенных условий согласно гл. 21 НК РФ могут быть предъявлены к вычету и поэтому списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Пример 7.1

Организация приобрела у поставщика объект НМА на сумму с НДС 70 800 руб., в том числе НДС — 10 800 руб.

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение объекта НМА, приведены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение объекта НМА за плату

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенного объекта НМА в соответствии с расчетными документами поставщика (без учета НДС)	08-5	60	60 000
Отражена сумма НДС со стоимости объекта НМА	19-2	60	10 800
Перечислены денежные средства в счет погашения задолженности за объект НМА	60	51	70 800
Объект НМА принят к учету	04	08-5	60 000
Предъявлена к вычету сумма НДС по принятому на учет объекту НМА	68	19-2	10 800

Согласно НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении объектов НМА на территории Российской Федерации либо фактически уплаченные при ввозе НМА на территорию Российской Федерации, учитываются в их стоимости в случаях:

- приобретения (ввоза) НМА, используемых для операций по производству и реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению;
- приобретения (ввоза) НМА, используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

- приобретения (ввоза) НМА лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;
- приобретения (ввоза) НМА для производства и (или) реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с НК РФ.

Пример 7.2

Пусть выполняется одно из приведенных выше условий. В этом случае отражение сумм НДС по приобретенному объекту НМА, реализация которого не освобождена от уплаты НДС, осуществляется следующим образом (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Бухгалтерские проводки, связанные с приобретением объекта НМА

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам (без учета НДС)	08-5	60	60 000
Отражена сумма НДС со стоимости объекта НМА	19-2	60	10 800
Перечислены денежные средства в счет погашения задолженности за объект НМА	60	51	70 800
Уплаченная сумма НДС учтена в стоимости приобретенного объекта НМА	08-5	19-2	10 800
Объект НМА принят к учету по фактической (первоначальной) стоимости (включающей сумму НДС)	04	08-5	70 800

Возможна ситуация, когда организация приобретает объект НМА и первоначально использует его для производства продукции, облагаемой НДС, а в дальнейшем начинает использовать данный объект при производстве продукции, освобожденной от обложения НДС, либо предполагается его передача в счет вклада в уставный капитал.

В этом случае организации необходимо будет восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету. В соответствии с гл. 21 НК РФ применительно к НМА восстановлению подлежат суммы НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости

передаваемых НМА без учета переоценки. Суммы налога, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость объектов НМА, а должны учитываться в составе прочих расходов в соответствии с гл. 21 НК РФ. Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет данной организацией.

Пример 7.3

Организация приобрела за плату объект НМА по цене 118 000 руб., включая НДС в сумме 18 000 руб. Объект НМА был приобретен в целях его использования в производстве продукции, облагаемой НДС. После принятия объекта НМА к учету организация произвела вычет предъявленной поставщиком суммы НДС в полном объеме, т.е. в сумме 18 000 руб.

Через год объект НМА начал использоваться в производстве продукции, освобожденной от обложения НДС. До этого момента по объекту НМА в течение года была начислена амортизация, сумма которой за год составила 20 000 руб.

Остаточная стоимость объекта НМА к моменту начала его использования в производстве продукции, реализация которой не является объектом обложения НДС, составит 80 000 руб. (100 000 руб. – 20 000 руб.), или 80% от его первоначальной стоимости.

Таким образом, в данном случае организации необходимо восстановить ранее предъявленную к вычету сумму НДС на 80%, или в сумме 14 400 руб. (18 000 руб. · 80%). Затем сумма восстановленного НДС должна быть включена в состав прочих расходов. Бухгалтерские проводки по данному примеру приведены в табл. 7.3.

Таблица 7.3

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение объекта НМА, используемого через год эксплуатации в производстве продукции, освобожденной от обложения НДС

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость объекта НМА (без учета НДС)	08-5	60	100 000
Отражена сумма НДС по объекту НМА	19-2	60	18 000
Объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости	04	08-5	100 000
Произведена оплата за объект НМА	60	51	118 000

Окончание табл. 7.3

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Предъявлены к вычету суммы НДС	68	19-2	18 000
Отражена сумма амортизации объекта НМА до момента начала использования объекта в производстве продукции, освобожденной от обложения НДС	20	05	20 000
Восстановлена сумма НДС в размере, пропорциональном остаточной стоимости объекта НМА	19-2	68	14 400
Восстановленная сумма НДС учтена в составе прочих расходов	91-2	19-2	14 400
Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68	51	14 400

Для учета затрат на создание НМА силами организации используется счет 08, субсчет 08-5, по дебету которого калькулируется величина затрат. При принятии НМА к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счете 08, относятся в дебет счета 04. Суммы НДС по израсходованным материалам, выполненным работам и оказанным услугам, стоимость которых списывается на создание НМА, подлежат налоговому вычету в обычном порядке.

Пример 7.4

Организация создает собственными силами объект НМА. Создание данного объекта повлекло осуществление следующих затрат:

- 1) стоимость услуг сторонней организации в размере 118 000 руб. с учетом НДС (в том числе НДС — 11 800 руб.);
- 2) стоимость использованных материалов в размере 10 000 руб.;
- 3) заработная плата работников в размере 30 000 руб.;
- 4) страховые взносы в размере 10 500 руб.;
- 5) амортизационные отчисления по объектам основных средств, использованных при создании НМА, в размере 5000 руб.

Первоначальная стоимость объекта НМА составит 155 500 руб. (100 000 руб. + 10 000 руб. + 30 000 руб. + 10 500 руб. + 5000 руб.). Сумма НДС по услугам сторонней организации не включается в первоначальную стоимость данного объекта и отражается по дебету счета 19. Все затраты собираются по дебету субсчета 08-5 в корреспонденции с другими счетами (табл. 7.4).

Таблица 7.4

**Бухгалтерские проводки, отражающие создание объекта НМА
силами организации**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость услуг сторонней организации согласно расчетным документам (без учета НДС)	08-5	60	100 000
Отражена сумма НДС	19-2	60	18 000
Отражена стоимость материалов, используемых при создании НМА	08-5	10	10 000
Начислена заработная плата работников, участвующих в создании НМА	08-5	70	30 000
Отражены страховые взносы на заработную плату работников	08-5	69	10 500
Отражены амортизационные отчисления по объектам основных средств, использованных при создании НМА	08-5	05	5000
Объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-5	155 500
Предъявлены к вычету суммы НДС по услугам сторонней организации	68	19-2	18 000

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный капитал, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации. Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 полученные от учредителей (участников) организации вклады в уставный капитал не признаются доходами организации.

Для целей бухгалтерского учета поступление объектов НМА в счет вклада в уставный (складочный) капитал отражается по стоимости, согласованной учредителями организации вне зависимости от остаточной (балансовой) стоимости объектов НМА у пере-

дающей организации. При поступлении объектов НМА в счет вклада в уставный капитал организации стоимость этих объектов предварительно отражается по дебету счета 08 в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». При принятии объектов НМА к бухгалтерскому учету сформированная на счете 08 первоначальная стоимость списывается в дебет счета 04.

Для целей налогового учета стоимость материальных активов, поступающих от учредителей в счет вклада в уставный капитал организации, не признается доходом организации, учитываемым при определении налоговой базы налога на прибыль, и не подлежит обложению НДС. Объекты НМА, внесенные в счет вклада в уставный капитал организации, должны приниматься к учету по остаточной стоимости получаемых объектов НМА. Остаточная стоимость получаемых объектов НМА определяется по данным налогового учета у передающей организации на дату перехода права собственности на эти объекты. В случаях когда в организацию поступает новый объект НМА, его стоимость для целей налогового учета принимается равной первоначальной стоимости объекта, подтверждаемой документами передающей стороны.

В соответствии с НК РФ в случае передачи объекта НМА в качестве вклада в уставный капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную к вычету по данному объекту НМА. Применительно к НМА у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости передаваемых объектов НМА без учета переоценки. Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых нематериальных активов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

Пример 7.5

Организация получила объект НМА первоначальной стоимостью 50 000 руб. в счет вклада в уставный капитал организации. Передающей организацией годом ранее к вычету была предъявлена сумма НДС, равная 9000 руб. В течение года начислена амортизация по данному объекту НМА в размере 10 000 руб., поэтому коэффициент пересчета составляет 0,8 (40 000 руб. / 50 000 руб.).

Передающая объект НМА организация должна восстановить НДС в размере 7200 руб. (9000 руб. · 0,8). Бухгалтерские проводки, отражающие передачу объекта НМА в счет вклада в уставный капитал, приведены в табл. 7.5.

Таблица 7.5

**Бухгалтерские проводки, отражающие передачу объекта НМА
в счет вклада в уставный капитал**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75	80	50 000
Отражена стоимость объекта НМА, поступившего в счет вклада в уставный капитал (в денежной оценке, согласованной учредителями)	08-5	75	50 000
Отражена сумма НДС, восстановленная передающей организацией и указанная в документах по передаче объекта НМА	19-2	83	7200
Принят к учету по фактической (первоначальной) стоимости объект НМА, поступивший в счет вклада в уставный капитал организации	04	08-5	50 000
Предъявлена к вычету восстановленная сумма НДС по полученному объекту НМА	68	19-2	7200

Следует иметь в виду, что в состав НМА не включаются компьютерные программы, на которые организация не имеет исключительных прав, и затраты на получение лицензий на право осуществления определенных видов деятельности. Как правило, исключительные авторские права на покупные компьютерные программы, которые используются в организации, остаются у организаций-разработчиков, а организация-покупатель приобретает лишь право пользования ими, поэтому такие программы нужно учитывать на отдельном забалансовом счете в оценке, принятой в договоре. Так как отдельного забалансового счета для учета компьютерных программ Планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрено, организациям следует ввести его самостоятельно в рабочий план счетов, например счет 012 «Используемые компьютерные программы».

Периодические платежи за право пользования программой организация должна включить в расходы отчетного периода, а фикси-

рованный разовый платеж за установку программы следует учесть как расходы будущих периодов (счет 97) и списать на затраты в течение срока ее использования.

Пример 7.6

Организация приобрела права пользования компьютерной программой за 23 600 руб. (в том числе НДС — 3600 руб.). Срок использования программы договором не ограничен, однако организация по письменному распоряжению руководителя собирается использовать программу в течение трех лет. Начиная со следующего месяца после приобретения и далее ежемесячно в течение срока полезного использования в расходах текущего месяца учитывается часть расходов будущих периодов в размере 555 руб. (20 000 руб. / 36 мес).

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение компьютерной программы, приведены в табл. 7.6.

Таблица 7.6

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение компьютерной программы

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость компьютерной программы (в оценке, принятой в договоре)	012	—	20 000
Отражен разовый платеж на право использования компьютерной программы (без учета НДС)	97	60	20 000
Отражена сумма НДС	19-2	60	3600
Произведен вычет по НДС	68	19-2	3600
Произведена оплата поставщику компьютерной программы	60	51	23 600
Начиная со следующего месяца и далее ежемесячно в течение срока полезного использования учтена в расходах текущего месяца часть расходов будущих периодов	26	97	555

Суммы начисленной *амортизации* по объектам НМА отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете либо путем уменьшения первоначальной стоимости. При использовании первого способа для обобщения информации об амортизации объектов НМА, накопленной за время

эксплуатации, предназначен пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов». Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 в корреспонденции со счетами учета затрат (счета 20, 23, 25, 26, 29, 44). Аналитический учет по счету 05 ведется по отдельным инвентаризационным объектам НМА.

Пример 7.7

На балансе организации находятся следующие НМА: объект 1 (используется в основном производстве) первоначальной стоимостью 100 000 руб. со сроком полезного использования четыре года; объект 2 (относится к вспомогательному производству) первоначальной стоимостью 60 000 руб. со сроком полезного использования два года; объект 3 (относится к обслуживаемому производству) первоначальной стоимостью 200 000 руб. со сроком полезного использования пять лет; объект 4 (используется для нужд общехозяйственного назначения) первоначальной стоимостью 1 000 000 руб. со сроком полезного использования три года. Ко всем объектам НМА применяется линейный способ начисления амортизации.

Месячная величина амортизационных отчислений составит:

1) для объекта 1:

$$\frac{100\,000}{4 \cdot 12} = 2083 \text{ руб.};$$

2) для объекта 2:

$$\frac{60\,000}{2 \cdot 12} = 2500 \text{ руб.};$$

3) для объекта 3:

$$\frac{200\,000}{5 \cdot 12} = 3333 \text{ руб.};$$

4) для объекта 4:

$$\frac{1\,000\,000}{3 \cdot 12} = 27\,778 \text{ руб.}$$

Бухгалтерские проводки, отражающие начисление сумм амортизации, приведены в табл. 7.7.

Таблица 7.7

Бухгалтерские проводки, отражающие начисление сумм амортизации

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Начислена амортизация по объекту НМА, используемому в основном производстве	20	05	2083

Окончание табл. 7.7

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Начислена амортизация по объекту НМА, используемому во вспомогательном производстве	23	05	2500
Начислена амортизация по объекту НМА, используемому в обслуживающем производстве	25	05	3333
Начислена амортизация по объекту НМА общехозяйственного назначения	26	05	27 778

В бухгалтерском учете установлен следующий порядок отражения результатов *переоценки* НМА.

Сумма дооценки НМА в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации, т.е. отражается в учете по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал». Сумма дооценки НМА, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна относиться в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 04.

Сумма уценки НМА в результате переоценки должна отражаться по дебету счета 08 в корреспонденции с кредитом счета 04. Сумма уценки НМА относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы, т.е. должна отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета 83 и кредиту счета 04.

Превышение суммы уценки НМА над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, должно отражаться по дебету счета учета 84 в корреспонденции с кредитом счета 04. Сумма, отнесенная на счет учета 84, должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

Например, допустим, что объект НМА в первом году подвергался дооценке, а в следующем году — уценке. При этом сумма уценки превысила сумму предыдущей дооценки объекта НМА.

Корреспонденции счетов, отражающие переоценку данного объекта НМА, приведены в табл. 7.8.

Таблица 7.8

Корреспонденции счетов, отражающие переоценку объекта НМА

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Первая переоценка объекта НМА — дооценка		
Увеличена стоимость объекта НМА в связи с его переоценкой (дооценка объекта НМА)	04	83
Увеличена сумма начисленной амортизации по объекту НМА в связи с ее переоценкой	83	05
Вторая переоценка объекта НМА — уценка		
Уменьшен добавочный капитал организации на сумму уценки стоимости объекта НМА, не превышающую сумму его предыдущей дооценки	83	04
Увеличен добавочный капитал организации на сумму уценки амортизации объекта НМА, не превышающую сумму ее предыдущей дооценки	05	83
Превышение суммы уценки стоимости объекта НМА над суммой его предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	04
Превышение суммы уценки амортизации объекта НМА над суммой ее предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	05	84

Допустим, что объект НМА в первом году подвергался уценке, а в следующем году — дооценке. При этом сумма дооценки превысила сумму предыдущей уценки объекта НМА.

Корреспонденции счетов, отражающие переоценку данного объекта НМА, приведены в табл. 7.9.

Таблица 7.9

Корреспонденции счетов, отражающие переоценку объекта НМА

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Первая переоценка объекта НМА — уценка		
Уменьшена стоимость объекта НМА в связи с его переоценкой (уценка объекта НМА)	84	04

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Уменьшена сумма начисленной амортизации по объекту НМА в связи с ее переоценкой	05	84
Вторая переоценка объекта НМА — дооценка		
Сумма дооценки стоимости объекта НМА, не превышающая сумму его предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	04	84
Сумма дооценки амортизации объекта НМА, не превышающая сумму ее предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	05
Превышение суммы дооценки стоимости объекта НМА над суммой его предыдущей уценки отнесено на увеличение добавочного капитала	04	83
Превышение суммы дооценки амортизации объекта НМА над суммой ее предыдущей уценки отнесено на уменьшение добавочного капитала	83	05

При выбытии НМА сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации (счет 83) на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации (счет 84).

Стоимость НМА, использование которых прекращено, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Основаниями для списания стоимости НМА служат:

- прекращение срока действия патента, свидетельства, других охранных документов;
- уступка (продажа) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации и др.) на счете 04 отдельный субсчет не открывается в отличие от учета выбытия основных средств.

Списание сумм накопленной амортизации по выбывающему объекту НМА производится непосредственно на счете 04. После окончания процедуры списания объекта НМА его остаточная стоимость включается в *прочие* расходы списанием со счета 04 на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы». Операция по списанию объекта НМА после истечения срока его

полезного использования (т.е. после его полной амортизации) отражается по дебету счета 05 и кредиту счета 04. На счете 91 выявляется финансовый результат от продажи нематериальных активов, который относится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Пример 7.8

Организация приняла решение о списании объекта НМА до истечения срока его полезного использования. Первоначальная стоимость объекта составляет 50 000 руб. Начисленная амортизация составляет 35 000 руб. Остаточная стоимость его списания равна 15 000 руб. (50 000 руб. — 35 000 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта НМА до истечения срока его полезного использования, приведены в табл. 7.10.

Таблица 7.10

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта НМА до истечения срока его полезного использования

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА на дату списания	05	04	35 000
Включена остаточная стоимость выбывшего объекта НМА в прочие расходы	91-2	04	15 000
Определен финансовый результат (убыток) от ликвидации объекта НМА	99	91-9	15 000

Поступления от продажи нематериальных активов относятся к прочим доходам и отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Для учета выбытия объектов НМА в результате их продажи используется счет 04, в кредит которого переносится сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия объекта НМА его остаточная стоимость, выявленная на счете 04, списывается на счет 91, субсчет 91-2. На счете 91 выявляется финансовый результат от продажи нематериальных активов, который относится на счет 99.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в связи с продажей объекта НМА, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 91, субсчет 91-2.

Оплата за нематериальные активы, полученная от покупателя, отражается в учете по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств (счета 50, 51, 52).

Пример 7.9

Пусть организация приняла решение о продаже объекта НМА по цене реализации с учетом НДС 17 700 руб. НДС составляет 2700 руб. Первоначальная стоимость объекта НМА равна 50 000 руб. Начисленная амортизация по объекту НМА — 45 000 руб.

Таким образом, остаточная стоимость составит 5000 руб. (50 000 руб. — 45 000 руб.), а финансовый результат (прибыль) от реализации составит 10 000 руб. (17 700 руб. — 5000 руб. — 2700 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта НМА в результате продажи, приведены в табл. 7.11.

Таблица 7.11

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта НМА в результате продажи

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА на дату списания	05	04	45 000
Включена остаточная стоимость вышедшего объекта НМА в прочие расходы	91-2	04	5000
Отражена выручка от реализации объекта НМА с учетом НДС	62	91-1	17 700
Отражен НДС от стоимости реализации объекта НМА	91-2	68	2700
Определен финансовый результат (прибыль) от реализации объекта НМА	91-9	99	10 000
Получена оплата за реализованный объект НМА (включая НДС)	51	62	17 700

По действующему законодательству вклад в уставный (складочный) капитал может быть внесен в денежной форме или материальными и иными ценностями, в том числе объектами НМА. Передача объекта НМА в уставный капитал другой организации

представляет собой *финансовое вложение*, рассчитанное на получение дохода в виде дивидендов.

В соответствии с ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. В случае передачи в счет вклада объектов НМА под этой стоимостью понимается их первоначальная или остаточная стоимость, отраженная в бухгалтерском учете.

Таким образом, финансовые вложения организации отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 76 учета расчетов на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА.

В кредит счета 04 переносится сумма накопленной амортизации со счета 05. Предоставление вклада, т.е. непосредственная передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал в размере его остаточной стоимости, отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 04.

Пример 7.10

Организация приобрела объект НМА по стоимости 70 800 руб., в том числе НДС — 10 800 руб. Объект не использовался в производстве, амортизация по нему не начислялась, и сразу же после его принятия к учету был передан в уставный капитал другой организации. Так как организации заранее было известно, что данный объект будет передан в уставный капитал другой организации, то предъявленная поставщиком сумма НДС была учтена в его первоначальной стоимости (табл. 7.12).

Таблица 7.12

Бухгалтерские проводки, отражающие списание объекта НМА в результате передачи в счет вклада в уставный капитал

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам продавца (без учета НДС)	08-5	60	60 000
Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом объекта НМА	19-2	60	10 800
Произведена оплата за объект НМА (включая НДС)	60	51	70 800

Окончание табл. 7.12

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Предъявленная продавцом сумма НДС учтена в стоимости приобретенного объекта НМА	08-5	19-2	10 800
Объект НМА принят к учету по фактической (первоначальной) стоимости	04	08-5	70 800
Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА	58	76	70 800
Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости (равной в данном случае первоначальной стоимости объекта НМА)	76	04	70 800

Возможна ситуация, когда организация приобретает объект НМА и первоначально использует его для производства продукции, облагаемой НДС, а в дальнейшем передает этот объект в качестве вклада в уставный капитал другой организации. В данной ситуации организация после принятия объекта НМА к учету производит вычет НДС в полном объеме, а затем в процессе такого использования объекта НМА начисляет по нему амортизацию. Если в дальнейшем организация передает этот объект в качестве вклада в уставный капитал другой организации, то в соответствии с НК РФ необходимо будет восстановить сумму НДС, ранее принятую к вычету.

Пример 7.11

Допустим, что организация приобрела объект НМА стоимостью 59 000 руб., в том числе НДС — 9000 руб. К моменту передачи в уставный капитал другой организации объект использовался в производстве и по нему амортизация начислена в размере 30 000 руб.

В соответствии с НК РФ передающей организации необходимо восстановить сумму НДС пропорционально остаточной стоимости передаваемого объекта НМА. Остаточная стоимость объекта НМА на момент его передачи в счет вклада в уставный капитал другой организации составляет 20 000 руб. (50 000 руб. — 30 000 руб.), или 40% от его первоначальной стоимости.

При передаче объекта НМА необходимо восстановить ранее предъявленный к вычету НДС на 40%, т.е. на сумму 3600 руб. (9000 руб. · 40%).

Бухгалтерские проводки, отражающие списание ранее используемого в производстве объекта НМА в результате передачи в счет вклада в уставный капитал, приведены в табл. 7.13.

Таблица 7.13

Бухгалтерские проводки, отражающие списание ранее используемого в производстве объекта НМА в результате передачи в счет вклада в уставный капитал

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Операции, отражаемые при принятии объекта НМА на учет			
Отражена стоимость приобретенного объекта НМА в соответствии с расчетными документами поставщика (без учета НДС)	08-5	60	50 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком объекта НМА	19-2	60	9000
Произведена оплата за объект НМА (включая НДС)	60	51	59 000
Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту НМА	68	19-2	9000
Объект НМА принят к учету по фактической (первоначальной) стоимости	04	08-5	50 000
Операции, отражаемые в процессе использования объекта НМА в производстве			
Отражена сумма амортизации объекта НМА (амортизация начисляется ежемесячно с момента принятия объекта НМА к учету до момента его передачи в уставный капитал другой организации)	20	05	30 000
Операции, отражаемые при передаче объекта НМА в уставный капитал			
Восстановлен НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости передаваемого объекта НМА (сторно)	19-2	68	3600

Окончание табл. 7.13

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68	51	3600
Отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал другой организации (в размере остаточной стоимости передаваемого объекта НМА)	58	76	20 000
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА к моменту передачи	05	04	30 000
Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	04	20 000
Восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение первоначальной стоимости финансовых вложений	58	19-2	3600

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятию «нематериальный актив».
2. Какие объекты интеллектуальной собственности могут быть отнесены к нематериальным активам?
3. Каковы основные задачи бухгалтерского учета нематериальных активов?
4. Что можно считать единицей бухгалтерского учета нематериальных активов?
5. Перечислите виды оценок нематериальных активов.
6. Как формируется первоначальная стоимость нематериальных активов?
7. Каким образом осуществляется оценка рыночной текущей и остаточной стоимости нематериальных активов?
8. Каким образом определяется срок полезного использования объекта нематериальных активов?
9. Перечислите корреспонденции счетов для учета поступления и выбытия нематериальных активов.
10. Перечислите корреспонденции счетов, отражающие создание объекта нематериальных активов силами организации, которые используются в бухгалтерском учете.

11. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для учета амортизации нематериальных активов.
12. Как в бухгалтерском учете отражается выбытие нематериальных активов?

		Счет 04 "Амортизация нематериальных активов"		
	Дебет	Кредит	Платежи	Сальдо
Сальдо на начало периода				
04.01	5000			5000
Оформление акта выбытия нематериального актива				
04.01		5000		
04.02	5000			
Уплата налога на прибыль				
04.01		1000	1000	
Уплата налога на имущество				
04.01		1000	1000	
Сальдо на конец периода				
04.01	5000			5000
04.02		5000		5000

Глава 8

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

8.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Нормативным документом, устанавливающим правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации, служит ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

В качестве **материально-производственных запасов** (МПЗ) принимаются активы:

- 1) используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнения работ, оказания услуг (материальные запасы);
- 2) предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);
- 3) используемые для управленческих нужд организации.

К МПЗ не относятся:

- активы, используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 мес или обычный операционный цикл, если он превышает 12 мес;
- активы, характеризующиеся как незавершенное производство.

Материальные запасы представляют собой различные вещественные элементы, используемые в качестве исходных предметов труда, потребляемых при производстве продукции (выполнения работ, оказания услуг). Материальные запасы в зависимости от назначения и способа использования в процессе производства продукции подразделяются на следующие основные группы:

- сырье и основные материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- вспомогательные материалы (топливо, тара, запасные части);
- возвратные отходы производства и т.д.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики ко-

торых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для перепродажи.

Единица бухгалтерского учета МПЗ выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации, а также надлежащий контроль за наличием и движением МПЗ, например единица изделия, партия товара, однородная группа готовой продукции т.п.

Основные задачи учета МПЗ:

- 1) формирование фактической себестоимости МПЗ;
- 2) правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску МПЗ;
- 3) контроль за сохранностью МПЗ в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- 4) контроль за соблюдением установленных организацией норм МПЗ, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- 5) своевременное выявление ненужных и излишних МПЗ в целях их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- 6) проведение анализа эффективности использования МПЗ.

Все МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической стоимости (себестоимости). *Фактической себестоимостью* МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации), включающая:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;
- таможенные пошлины;
- 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, включая расходы по страхованию;

- затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик и пр.);
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Не включаются в фактические затраты на приобретение МПЗ общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ.

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

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.

Фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактической себестоимостью МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

МПЗ, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре. При этом данные МПЗ показываются на забалансовых счетах.

МПЗ, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов. Снижение стоимости МПЗ отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете.

При приемке поступивших в организацию материалов могут быть обнаружены их недостатки и порча. В этом случае эти недостатки и порча учитываются в следующем порядке:

1) сумма недостатков и порчи в пределах норм естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и налог на добавленную стоимость, относящиеся к ним, не учитываются;

2) недостатки и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости, в которую включаются:

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без налога на добавленную стоимость, но с учетом акцизов);
- сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам;
- сумма налога на добавленную стоимость, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

В случае поставки продукции, не соответствующей по своим качественным характеристикам стандартам, техническим условиям, заказам, договорам, такие материалы приходится по пониженным ценам, согласованным с поставщиком.

В состав *транспортно-заготовительных расходов (ТЗР)*, т.е. затрат организации, непосредственно связанных с процессом заготовления и доставки материалов в организацию, входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;
- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовления (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);
- наценки, комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;

- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли и другие расходы.

ТЗР по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины ТЗР на начало месяца (отчетного периода) и ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости. Полученное в результате значение определяет процент, который следует использовать при списании ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

Пример 8.1

Пусть имеются данные по остатку и движению материала за месяц. Расчет распределения ТЗР представлен в табл. 8.1.

Таблица 8.1

Расчет распределения транспортно-заготовительных расходов

Показатель	Стоимость материалов на складе, руб.	Транспортно-заготовительные расходы, руб.
1. Остаток на начало месяца	20 000	1340
2. Оборот за отчетный месяц	8000	900
3. Итого (п. 1 + п. 2)	28 000	2240
4. Доля ТЗР, %	—	8
5. Списано за отчетный месяц, в том числе:	21 000	1680
5.1. на основное производство	9000	* 720
5.2. вспомогательное производство	6000	480
5.3. общепроизводственные расходы	3500	280

Показатель	Стоимость материалов на складе, руб.	Транспортно-заготовительные расходы, руб.
5.4. общехозяйственные расходы	2500	200
6. Остаток на конец месяца (п. 3 — п. 5)	7000	560

Процент ТЗР рассчитывается следующим образом:

$$\frac{2240}{28\ 000} \cdot 100\% = 8\%.$$

Общая сумма ТЗР, списываемых в отчетном месяце, составит 1680 руб. (21000 руб. · 8%).

Сумма списания ТЗР на *основное производство* рассчитывается следующим образом:

$$\frac{10\ 000}{21\ 000} \cdot 1680 = 800 \text{ руб.}$$

Сумма списания ТЗР на *вспомогательное производство* рассчитывается следующим образом:

$$\frac{5000}{21\ 000} \cdot 1680 = 400 \text{ руб.}$$

Аналогично рассчитываются расходы, включаемые в общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Материалы, оприходованные на складе, передаются (отпускаются) в производство для переработки и дальнейшего изготовления готовой продукции.

Под **отпуском материалов** на производство понимается их выдача со склада непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации. Стоимость материалов, израсходованных в связи со сбытом и продажей продукции (работ, услуг), зачисляется на счета учета расходов на продажу. При отпуске материалы должны измеряться в соответствующих единицах измерений (весовых, объемных, линейных, поштучно).

На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов составляет акт расхода, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого они израсходованы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат, количество

и сумма по нормам расхода, количество и сумма расхода сверх норм и их причины; в необходимых случаях указывается количество изготовленной продукции либо объемы выполненных работ.

Отпуск материалов со складов (кладовых) организации на производство (участкам, бригадам, на рабочие места), как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются службами организации по решению руководителя организации на основании норм расхода материалов, производственных программ подразделений организации, с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода.

В аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов можно применять учетные (плановые, нормативные) цены (стоимость, себестоимость). В качестве *учетных цен* на материалы используются:

1) *договорные цены*. В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;

2) *фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода*. В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;

3) *планово-расчетные цены*. В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией самостоятельно и предназначены для использования внутри организации;

4) *средняя цена материалов*. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой учитывается в составе транспортно-заготовительных расходов.

При существенных отклонениях планово-расчетных и средних цен от рыночных цен они подлежат пересмотру. Такие отклонения не должны превышать, как правило, 10%.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются:

- *доверенность* (форма № М-2; М-2а) — применяется для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении МПЗ от поставщика;
- *приходный ордер* (форма № М-4) — используется для учета МПЗ, поступающих от поставщиков или из переработки;

- *лимитно-заборная карта* (форма № М-8) — используется для учета отпуска со склада МПЗ в производство в пределах утвержденного лимита (в двух экземплярах);
- *требование-накладная* (форма № М-11) — применяется для учета движения ценностей внутри организации, а также при продаже;
- *накладная на отпуск материалов на сторону* (форма № М-15) — используется для учета отпуска материалов сторонним организациям;
- *карточка учета материалов* (форма № М-17) — служит для учета движения материалов на складе.

Исходя из конкретных условий деятельности, организация может помимо форм первичных учетных документов, содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, применять самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов по движению МПЗ.

В отношении учета движения материалов бухгалтерская служба организации обязана:

- проверять поступившие от подразделений организации отчеты и документы;
- производить сверку отчетов подразделений организации с данными складского учета организации, а также с данными бухгалтерской службы; при выявлении расхождений производятся соответствующие исправления;
- определять совместно с другими заинтересованными службами (отделами) организации отклонения фактического расхода материалов от установленных норм;
- регулярно контролировать правильность ведения учета материальных ценностей на складах, в цехах и других подразделениях.

Движение готовой продукции в организации, как правило, включает две основные стадии:

- поступление готовой продукции на склад;
- отгрузку (отпуск) готовой продукции покупателям при реализации или при ином выбытии.

Готовая продукция поступает на склад на основании приемосдаточных накладных, актов и аналогичных документов, которые выписываются в двух экземплярах. Один экземпляр документа предназначен для сдатчика готовой продукции, другой остается на складе. На готовую продукцию, поступившую на склад, заводится карточка складского учета.

Учет готовой продукции осуществляется в количественном (натуральном) и стоимостном измерении, и в целом учет готовой

продукции на складах ведется аналогично порядку ведения учета материалов.

В бухгалтерском учете по величине включаемых затрат рассчитывают два вида себестоимости готовой продукции:

- *производственную себестоимость*, т.е. затраты, связанные с производством готовой продукции;
- *полную себестоимость*, которая включает в себя наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией продукции.

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по *фактической* производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции). При этом для оценки стоимости готовой продукции может использоваться нормативная или плановая производственная себестоимость.

Плановая производственная себестоимость определяется в соответствии с плановыми показателями в организации. *Нормативная производственная себестоимость* определяется в соответствии с действующими нормами в организации на определенную дату.

Производственные организации, выпускающие готовую продукцию, могут осуществлять наряду с основными видами деятельности торговую деятельность. В этих случаях Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов такие организации называют *неторговыми* организациями.

Неторговые организации могут осуществлять через подразделение организации, осуществляющее торговую деятельность (например магазин) и не являющееся юридическим лицом, продажу:

- *готовой продукции*;
- излишних и ненужных для организации материальных ценностей (включая отходы) учтенных на счетах учета производственных запасов и внеоборотных активов;
- товаров, приобретенных организацией специально для продажи.

Материальные запасы неторговой организации,* переданные торговому подразделению, списываются со счетов, на которых они учитывались по фактической стоимости. Эти материальные запасы, а также товары, приобретенные неторговой организацией для продажи, принимаются к бухгалтерскому учету торговым подразделением по фактической стоимости (фактическим затратам, связанным с их приобретением). Приемка и принятие к учету то-

варов в торговом подразделении осуществляется применительно к порядку, установленному для материалов.

Для оформления и учета торговых операций предусмотрены следующие основные унифицированные формы первичной учетной документации:

- акт о приемке товаров (форма № ТОРГ-1);
- товарная накладная (форма № ТОРГ-12);
- накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (форма № ТОРГ-13);
- акт о списании товаров (форма № ТОРГ-16);
- журнал учета движения товаров на складе (форма № ТОРГ-18);
- карточка количественно-стоимостного учета (форма № ТОР-28).

8.2. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Процесс движения материалов включает три стадии: стадию поступления материалов в организацию; стадию расходования материалов; стадию выбытия материалов из организации.

На *первой стадии* производятся принятие материалов к учету на основе первичных документов и их стоимостная оценка в результате поступления материалов в организацию. Поступление материалов в организацию может осуществляться:

- 1) за плату по договорам купли-продажи, договорам поставки, другим аналогичным договорам в соответствии с действующим законодательством;
- 2) путем изготовления материалов силами самой организации;
- 3) в результате внесения материалов в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;
- 4) путем безвозмездного получения материалов;
- 5) в результате поступления материалов в обмен на другое имущество;
- 6) в результате поступления материалов вследствие ликвидации основных средств и иного имущества.

На *второй стадии* происходит расходование материалов, т.е. их отпуск в производство, исправление брака, обслуживание производства и для управленческих нужд организации.

На *третьей стадии* осуществляется учет материалов, выбывающих из организации по следующим причинам:

- списание материалов (пришедших в негодность; при выявлении недостатков, хищений; вследствие аварий и т.д.);
- продажа (реализация) материалов;

- внесение материалов в счет вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- передача материалов в обмен на другое имущество.

Синтетический учет материалов ведется на активных счетах 10, 15, 16.

Счет 10 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря, тары и т.д. Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.). К счету 10 открываются субсчета:

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

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено двумя способами:

- 1) по фактической себестоимости (ценам, стоимости) с использованием только счета 10;
- 2) по учетной (плановой, нормативной) себестоимости (ценам, стоимости) с использованием счетов 10, 15, 16.

Если организация использует *первый* способ, то поступление материалов отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили: до или после получения расчетных документов поставщика.

Корреспонденции счетов, отражающие поступление материалов первым способом, приведены в табл. 8.2.

Таблица 8.2

Корреспонденции счетов, отражающие поступление материалов первым способом

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены обязательства перед поставщиком при принятии материалов к учету по фактической стоимости (без учета НДС)	10	60, 71, 76
Отражена сумма НДС	19	60, 71, 76
Отражены заготовительно-складские и транспортные расходы по данным запасам (без учета НДС)	10	60, 71, 76
Отнесены (списаны) расходы по заработной плате рабочих на стоимость материалов	10	70
Отражены страховые взносы	10	69
Отражена сумма НДС по заготовительно-складским и транспортным расходам	19	60, 71, 76
Отражено погашение задолженности за поставленные материалы	60, 71, 76	50, 51

Пример 8.2

Организация приобретает по договору купли-продажи 100 шт. материала по цене с НДС 118 руб./шт. (в том числе НДС — 18 руб./шт.). Посреднические услуги по приобретению материалов составили 14 160 руб. (в том числе НДС — 2160 руб.). Заработная плата рабочих, занятых складированием материалов и их сортировкой, составила 5000 руб., страховые взносы, начисленные на эту заработную плату, — 1750 руб.

Стоимость материалов, оприходованных на склад, без учета НДС составит 10 000 руб. (100 руб./шт. · 100 шт.). Фактическая стоимость материалов составит 28 750 руб. (10 000 руб. + 12 000 руб. + 5000 руб. + 1750 руб.). Так как материалы предназначены для использования в производстве продукции, реализация которой является объектом налогообложения НДС, и первичные документы оформлены правильно, то НДС по приобретенным материалам может быть предъявлен к вычету на сумму 3960 руб. (1800 руб. + 2160 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование фактической стоимости материалов первым способом, приведены в табл. 8.3.

Таблица 8.3

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование фактической стоимости материалов первым способом

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60	10 000
Отражена сумма НДС со стоимости материалов	19-3	60	1800
Отражены расходы на посреднические услуги согласно расчетным документам (без учета НДС)	10	76	12 000
Отражена сумма НДС по посредническим услугам	19-3	76	2160
Начислена заработная плата рабочих	10	70	5000
Отражены страховые взносы	10	69	1750
Перечислены денежные средства в погашение задолженности по приобретенным материалам	60	51	11 800
Перечислены денежные средства в погашение задолженности за посреднические услуги	76	51	14 160
Предъявлены к вычету суммы НДС	68	19-3	3960

Суммы НДС, уплаченные при приобретении материалов, учитывают в их стоимости, если имеет место один из перечисленных ниже случаев:

- 1) материалы предназначены для использования в производстве продукции, реализация не является объектом налогообложения НДС;
- 2) материалы приобретаются организацией, не являющейся налогоплательщиком в соответствии с налоговым законодательством (например, использует упрощенную систему налогообложения);
- 3) материалы предназначаются для передачи в уставный капитал другой организации (т.е. предназначены для операций, не признаваемых реализацией материалов в соответствии с гл. 21 НК РФ).

Пример 8.3

Организация, не являющаяся налогоплательщиком НДС, приобрела материалы стоимостью 82 600 руб. (в том числе НДС — 12 600 руб.). НДС по приобретенным материалам не может быть предъявлен к вычету и включается в стоимость материалов. В этом случае будут осуществлены бухгалтерские проводки, приведенные в табл. 8.4.

Таблица 8.4

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование фактической стоимости материалов первым способом без предъявления НДС к вычету

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60	70 000
Отражена сумма НДС по приобретенным материалам	19-3	60	12 600
Перечислены денежные средства в погашение задолженности по приобретенным материалам	60	51	82 600
Сумма НДС учтена в стоимости приобретенных материалов	10	19-3	12 600

Возможна ситуация, когда организация (налогоплательщик НДС) приобретает материалы в целях их использования для производства продукции, реализация которой облагается НДС, а затем использует эти материалы для производства продукции, реализация которой освобождена от обложения НДС.

В данной ситуации организация после принятия материалов к бухгалтерскому учету могла произвести вычет НДС, но в дальнейшем в результате использования данных материалов для производства продукции, реализация которой освобождена от обложения НДС, организации необходимо восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету.

Пример 8.4

Организация — налогоплательщик НДС приобрела материалы стоимостью 82 600 руб. (в том числе НДС — 12 600 руб.) для использования в производстве продукции, реализация которой облагается НДС, а затем решила использовать данные материалы для производства продукции, реализация которой освобождена от обложения НДС. В этом

случае будут осуществлены бухгалтерские проводки, приведенные в табл. 8.5.

Таблица 8.5

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование фактической стоимости материалов первым способом с учетом последующего восстановления НДС

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60	70 000
Отражена сумма НДС по приобретенным материалам	19-3	60	12 600
Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51	82 600
Предъявлены к вычету суммы НДС	68	19-3	12 600
Материалы отпущены для производства продукции, не облагаемой НДС	23	10	70 000
Восстановлена сумма НДС, ранее предъявленная к вычету	19-3	68	12 600
Восстановленная сумма НДС учтена в составе прочих расходов организации	91-2	19-3	12 600
Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68	51	12 600

В случае применения организацией *второго* способа учета материалов, т.е. использования не только счета 10, но и счетов 15 и 16, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков делается запись по дебету счета 15 и кредиту счетов 60, 20, 23, 71, 76 и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом запись по дебету счета 15 и кредиту счета производится независимо от того, когда материалы поступили в организацию: до или после получения расчетных документов поставщика. Учет материалов, фактически по-

ступивших в организацию, отражается по нормативной (плановой) себестоимости записью по дебету счета 10 и кредиту счета 15.

В результате произведенных записей по каждой партии материалов на счете 15 возникает разность между дебетовым и кредитовым оборотом. Если дебетовый оборот оказывается больше кредитового (положительное отклонение), то фактическая себестоимость заготовленных материалов выше их нормативной (плановой) стоимости. Если кредитовый оборот оказывается больше дебетового (отрицательное отклонение), то фактическая себестоимость заготовленных материалов ниже их нормативной (плановой) стоимости.

Разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью отражается в бухгалтерском учете как отклонение в стоимости материалов, которая списывается в дебет или кредит счета 16 со счета 15. Накопленные на счете 16 разницы в стоимости приобретенных материалов списываются при положительном отклонении (сторнируются — при отрицательной разнице) в дебет счетов затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44) с кредита счета 16.

Транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением материалов, принимаются к учету одним из следующих способов:

- путем отражения ТЗР на отдельном счете 15 согласно расчетным документам поставщика с последующим их отнесением на счет 16;
- путем отражения ТЗР на отдельном субсчете, открываемом к счету 10;
- путем непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материалов.

Корреспонденции счетов, отражающих поступление материалов от поставщиков вторым способом, приведены в табл. 8.6.

Таблица 8.6

Корреспонденции счетов, отражающих поступление материалов от поставщиков вторым способом

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены обязательства перед поставщиком при принятии материалов к учету по фактической стоимости (без учета НДС) на основании поступивших в организацию расчетных документов	15	60, 76
Отражена сумма НДС по приобретенным материалам	19-3	60, 76

Окончание табл. 8.6

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Оприходование материалов, поступивших в организацию, отражается по плановой (нормативной) стоимости (без учета НДС)	10	15
Отражены заготовительно-складские и транспортные расходы по данным запасам (без учета НДС)	15	60, 76
Отражена сумма НДС по заготовительно-складским и транспортным расходам	19	60, 76
Отражена сумма отклонений	16	15
Списывается сумма отклонений	20, 23, 25, 26, 29, 44	16
Погашение задолженности за поставленные материалы	60, 76	50, 51

Пример 8.5

Организация приобрела 100 шт. материалов по учетной цене единицы материала 95 руб./шт. Учетная стоимость всех приобретенных материалов — 9500 руб. (95 руб./шт. · 100 шт.). Фактическая стоимость материалов с учетом НДС составила 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.). Отклонение (разница) фактической стоимости материалов от их стоимости по учетным ценам составит 500 руб. (10 000 руб. — 9500 руб.). Транспортные расходы составили 16 520 руб. (в том числе НДС — 2520 руб.).

Так как материалы предназначены для использования в основном производстве для изготовления продукции, реализация которой является объектом налогообложения НДС, и первичные документы оформлены правильно, то НДС по приобретенным материалам может быть предъявлен к вычету на сумму 4320 руб. (1800 руб. + 2520 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование фактической стоимости материалов вторым способом, приведены в табл. 8.7.

Таблица 8.7

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование фактической стоимости материалов вторым способом

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов *		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены обязательства перед поставщиком при принятии материалов к учету по фактической стоимости (без учета НДС)	15	60	10 000

Окончание табл. 8.7

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена сумма НДС от стоимости материалов	19-3	60	1800
Перечислены денежные средства в погашение задолженности по приобретенным материалам	60	51	11 800
Отражены транспортные расходы по данным материалам (без учета НДС)	15	76	14 000
Отражена сумма НДС по заготовительно-складским и транспортным расходам	19-3	76	2520
Перечислены денежные средства в погашение задолженности за транспортные услуги	76	51	16 520
Оприходование поступивших в организацию материалов по учетной цене	10	15	9500
Отражена сумма отклонений	16	15	14 500
Списывается сумма отклонений	20	16	14 500
Предъявлены к вычету суммы НДС	68	19-3	4320

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении собственными силами организации определяется исходя из фактических затрат, учтенных на счетах 20, 23 и других, отнесенных в дебет счета 10.

При изготовлении материалов силами организации фактические затраты, связанные с изготовлением, отражаются по дебету счета 23 в корреспонденции со счетами 10, 70, 69.

Пример 8.6

Пусть для изготовления 5 шт. материала № 1 используется 10 ед. материала № 2 стоимостью 20 руб./ед. Заработная плата рабочих, занимающихся изготовлением материала № 1, составляет 500 руб., страховые взносы — 175 руб. Таким образом, фактическая стоимость 5 шт. материала № 1 составит 875 руб. (10 ед. · 20 руб./ед. + 500 руб. + 175 руб.). Бухгалтерские проводки по формированию стоимости изготовленных материалов приведены в табл. 8.8.

Таблица 8.8

Бухгалтерские проводки по формированию первоначальной стоимости изготовленных материалов

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Материалы отпущены в производство на изготовление новых материалов	23	10	200
Отражены затраты вспомогательного производства на заработную плату	23	70	500
Отражены затраты вспомогательного производства на социальные отчисления	23	69	175
Приняты к учету материалы, изготовленные во вспомогательном производстве	10	23	875

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. В фактическую себестоимость материалов, поступающих в организацию в счет вклада в уставный капитал, могут включаться также фактические затраты организации на доставку материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость материалов, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации, должна отражаться в бухгалтерском учете по дебету счетов учета материалов (счет 10) в корреспонденции со счетом 75, субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

В соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 полученные от учредителей (участников) организации вклады в уставный (складочный) капитал не признаются доходами организации. Также налоговым законодательством установлено, что стоимость материалов, поступающих от учредителей в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, не признается доходом организации и не подлежит обложению налогом на прибыль и НДС. При этом, если организация передает данные материалы в качестве вклада в уставный капитал другой организации, в соответствии с налоговым законодательством организации необходимо восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету.

Сумма НДС по материалам, принятым в качестве вноса в уставный (складочный) капитал, подлежащая налоговому вычету у принимающей организации, подлежит отражению в бухгалтерском учете принимающей организации по дебету счета 19 в корреспонденции с кредитом счета 83.

Пример 8.7

Организация получает в качестве вклада в уставный капитал материалы стоимостью 118 000 тыс. руб. (НДС составляет 18 000 руб.). Организация может предъявить к вычету сумму НДС по полученным материалам при условии использования полученных материалов для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, в размере 18 000 руб.

Бухгалтерские проводки по отражению получения данных материалов приведены в табл. 8.9.

Таблица 8.9

Бухгалтерские записи по отражению получения материалов в счет вклада в уставный капитал

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80	100 000
Отражена стоимость материалов, поступивших в счет вклада в уставный капитал (в денежной оценке, согласованной учредителями организации)	10	75-1	100 000
Отражена сумма НДС, восстановленная передающей организацией и указанная в документах по передаче материалов	19-3	83	18 000
Предъявлена к вычету сумма НДС по полученным материалам (при условии использования полученных материалов для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС)	68	19-3	18 000

Материалы, остающиеся в результате ликвидации основных средств и иного имущества и пригодные к дальнейшему использованию, должны приниматься к учету по рыночной стоимости

на дату списания имущества, и соответствующая сумма должна зачисляться в финансовые результаты как прочие доходы.

В бухгалтерском учете материалы, полученные при списании объектов основных средств, отражаются по дебету счета 10 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Фактической себестоимостью материалов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами (обменная операция), является стоимость активов, переданных или подлежащих передаче. В данном случае стоимость активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. В налоговом учете обменная операция признается реализацией товаров и подлежит обложению НДС.

В фактическую себестоимость материалов, поступающих в организацию по указанным выше договорам, могут включаться также фактические затраты организации на доставку материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Пример 8.8

Допустим, что организация по договору мены передает объект основных средств в обмен на материалы. При этом стоимость обмениваемых материалов (без учета НДС) и остаточная стоимость объекта основных средств имеют одинаковую величину в размере 100 000 руб. Первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 150 000 руб., начисленная амортизация — 50 000 руб.

Бухгалтерские проводки по отражению обменной операции приведены в табл. 8.10.

Таблица 8.10

Бухгалтерские проводки по отражению обменной операции

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Признана выручка от реализации объекта основных средств по договору мены (включая НДС)	62	91-1 *	118 000
Начислен НДС при реализации объекта основных средств по договору мены	91-2	68	18 000
Списана первоначальная стоимость переданного по договору мены объекта основных средств	01-2	01-1	150 000

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списана сумма амортизации, начисленная по объекту основных средств к моменту передачи по договору мены	02	01-2	50 000
Списана в расходы остаточная стоимость объекта основных средств, переданного по договору мены	91-2	01-2	100 000
Отражена стоимость материалов, поступивших по договору мены (без учета НДС)	10	60	100 000
Отражена сумма НДС от стоимости поступивших по договору мены материалов	19-3	60	18 000
Отражено исполнение сторонами обязательств по договору мены	60	62	100 000
Перечислена контрагенту отдельным платежным поручением сумма НДС по поступившим материалам	60	51	18 000
Получена от контрагента отдельным платежным поручением сумма НДС по объекту основных средств, переданного по договору мены	51	62	18 000
Принята к вычету сумма НДС, предъявленная контрагентом	68	19-3	18 000

Если в организацию поступили материалы, не сопровождающиеся платежными документами от поставщиков, то они подлежат отражению в бухгалтерском учете как *неотфактурованные поставки*. Оприходование неотфактурованных поставок осуществляют по учетным или рыночным ценам. Если в качестве учетных цен используют фактическую себестоимость материалов, то эта стоимость отражается по дебету счета 10 и кредиту счета 60. После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их цена корректируется с учетом поступивших документов.

Пример 8.9

Пусть организацией в отчетном месяце были получены материалы по договору поставки без расчетных документов. Материалы приняты к учету по цене, указанной в договоре поставки, в сумме 118 000 руб.

(в том числе НДС — 18 000 руб.). В следующем месяце поступили расчетные документы на оприходованные материалы на сумму 141 600 руб., в том числе НДС — 21 600 руб., т.е. фактическая цена материалов с учетом НДС выше их учетной цены на 23 600 руб. (141 600 руб. — 118 000 руб.), в том числе НДС — 3600 руб.

Бухгалтерские проводки, отражающие поступление материалов по неотфактурованным поставкам, приведены в табл. 8.11.

Таблица 8.11

Бухгалтерские проводки, отражающие поступление материалов по неотфактурованным поставкам

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Приняты к учету материалы по учетным ценам, указанным в договоре (запись делается в отчетном месяце)	10	60	100 000
Отражена сумма НДС от стоимости поступивших материалов (запись делается в отчетном месяце)	19-3	60	18 000
Увеличена стоимость материалов на разницу между фактической и учетной ценой материалов (запись делается после поступления расчетных документов в следующем месяце)	10	60	20 000
Доначислена сумма НДС на разницу между фактической и учетной ценой материалов	19-3	60	3600

Если в поступивших расчетных документах фактическая цена материалов окажется ниже их учетной цены, то разница между фактической и учетной ценой материалов, а также сумма НДС, относящаяся к этой разнице, сторнируются.

Недостачи и порчу материалов, выявленные при их приемке в пределах норм естественной убыли, определяют умножением количества недостающих или испорченных материалов на договорную (продажную) стоимость поставщика (без НДС и транспортных расходов). Исчисленная сумма недостач или порчи в пределах предусмотренных в договоре величин отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов расчетов (счета 60 или 76).

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), то они приходуются по ценам

возможной продажи. На эту стоимость уменьшают сумму потерь от порчи.

Недостачи и порчу материалов сверх норм естественной убыли учитывают по фактической себестоимости, включая транспортные расходы, НДС по дебету счетов расчетов по претензиям (счет 76, субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60.

При поступлении недостающих материалов от поставщиков они оприходуются по дебету счетов учета материалов с кредита счета 76. При этом списанная с кредита счета 76 сумма НДС отражается по дебету счета 19.

При отсутствии оснований для предъявления претензий суммы недостач или потерь от порчи списываются покупателем на счет 94 с кредита счета 60.

Корреспонденции счетов учета недостач и потерь материалов представлены в табл. 8.12.

Таблица 8.12

Корреспонденции счетов учета недостач и потерь материалов

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены обязательства перед поставщиком при принятии материалов к учету по фактической стоимости (без учета НДС)	10	60
Отражена сумма НДС	19-3	60
Выявлена недостача материалов в пределах норм естественной убыли при их приемке (до момента их принятия к учету)	94	60
Выявлена недостача материалов сверх норм естественной убыли при их приемке (до момента их принятия к учету)	76-2	60
Предъявлены претензии поставщикам по несоответствиям цен, тарифов, ошибкам в счетах, выявленным при приемке материалов (до момента их принятия к учету)	76-2	60
Отражено поступление недостающих материалов на сумму ранее предъявленной претензии	10	76-2
Отражена сумма НДС	19-3	60
Отражено поступление денежных средств на сумму ранее предъявленной претензии	51	76-2

Окончание табл. 8.12

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражен отказ судом во взыскании сумм потерь с поставщика или транспортной организации, ранее предъявленных в виде претензий	94	76-2
Списана стоимость недостающих материалов в пределах норм естественной убыли	10, 20, 23, 25, 26, 29, 44	94
Списаны суммы недостач материалов сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц и в случае отказа судом во взыскании сумм потерь с поставщика или транспортной организации	91-2	94

Пример 8.10

В организацию должна поступить партия материалов стоимостью 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.). Фактически поступили материалы на сумму 10 620 руб. (в том числе НДС — 1620 руб.). В этой партии была испорчена часть материалов стоимостью 2360 руб. (НДС — 360 руб.). Из них в пределах норм естественной убыли испорчено материалов на 590 руб. (НДС — 90 руб.).

Поставщику была предъявлена претензия в связи с недополученной и испорченной сверх норм естественной убыли части партии материала на сумму 2950 руб. (11 800 руб. — 10 620 руб. + 2360 руб. — 590 руб.). НДС в сумме претензий составляет 450 руб. Приходуются на склад материалы на сумму 7000 руб. (10 620 руб. — 1620 руб. — 2360 руб. + 360 руб.).

Поставщик перечисляет организации денежные средства в счет погашения задолженности по претензиям на сумму 1770 руб. (НДС — 270 руб.), так как по решению суда отказано во взыскании потерь с поставщика на сумму 1180 руб. (2950 руб. — 1770 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие недостачу материалов, приведены в табл. 8.13.

Таблица 8.13

Бухгалтерские проводки, отражающие недостачу материалов

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены обязательства перед поставщиком при принятии материалов к учету по фактической стоимости	10	60	7000

Окончание табл. 8.13

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена сумма НДС	19-3	60	1260
Выявлена недостача материалов в пределах норм естественной убыли при их приемке (до момента их принятия к учету)	94	60	590
Выявлена недостача материалов сверх норм естественной убыли при их приемке (до момента их принятия к учету)	76-2	60	2950
Списаны затраты на производство стоимости недостающих материалов в пределах норм естественной убыли	20	94	500
Отражена сумма НДС	19-3	94	90
Отражено поступление недостающих материалов на сумму предъявленной претензии	10	76-2	1500
Отражена сумма НДС	19-3	76-2	270
Отражен отказ судом во взыскании сумм потерь с поставщика или транспортной организации, ранее предъявленных в виде претензий	94	76-2	1180
Списаны суммы недостач материалов сверх норм естественной убыли в результате отказа судом во взыскании сумм потерь с поставщика	91-2	94	1000
Отражена сумма НДС	19-3	94	180

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих способов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов).

Применение какого-либо из перечисленных способов по группе (виду) материалов должно производиться в течение отчетного года и отражаться в учетной политике организации, исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Фактический расход материалов в производстве или для других хозяйственных целей отражается по кредиту счета 10 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или расходов на продажу (счета 20, 23, 25, 26, 29, 44).

В бухгалтерском учете операции по отпуску материалов в производство продукции и на другие хозяйственные цели отражаются корреспонденциями счетов, представленными в табл. 8.14.

Таблица 8.14

Корреспонденции счетов по отражению передачи материалов в производство

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость материалов, отпущенных (списанных) на изготовление продукции основного производства	20	10
Отражена стоимость материалов, отпущенных (списанных) на изготовление продукции вспомогательного производства	23	10
Отражена стоимость материалов, отпущенных (списанных) на общепроизводственные нужды	25	10
Отражена стоимость материалов, отпущенных (списанных) на общехозяйственные нужды	26	10
Отражена стоимость материалов, использованных при устранении брака в производстве	28	10
Отражена стоимость материалов, отпущенных (списанных) на нужды обслуживающих производств и хозяйств	29	10
Отражена стоимость материалов, отпущенных (списанных) на осуществление операций, связанных с реализацией продукции	44	10

Отпущенные материалы могут быть использованы неполностью. Подразделения организации должны возвратить на склад организации оставшиеся неиспользованными материалы. В этом случае дебетуется счет 10 в корреспонденции со счетами учета затрат.

Основной задачей бухгалтерского учета материалов при их выбытии в результате продажи, списания, передачи безвозмездно

и другого является достоверное определение результатов от продажи (реализации) и прочего выбытия материалов.

Материалы, как правило, продаются по рыночным ценам, включающим НДС. Если реализация материалов не является для организации обычным видом деятельности, то поступления от продажи относятся к прочим доходам, а себестоимость проданных материалов — к прочим расходам.

При продаже материалов их учет может вестись двумя способами:

- 1) по учетной (плановой) и фактической себестоимости (стоимости);
- 2) по фактической себестоимости (стоимости).

Первый способ предполагает списывание стоимости материалов со счета 10 «Материалы» в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы» в течение месяца по учетной себестоимости, а по окончании месяца такой же проводкой списание отклонения фактической себестоимости материалов от учетной стоимости (учетных цен) способом сторно или дополнительными проводками (табл. 8.15).

Пример 8.11

Учетная стоимость реализованных материалов — 50 000 руб.; фактическая стоимость реализованных материалов — 52 000 руб.; выручка от реализации материалов с учетом НДС — 64 900 руб. (в том числе НДС — 9900 руб.).

Отклонение в стоимости материалов составляет 2000 руб. (52 000 руб. — 50 000 руб.). Финансовый результат от реализации материалов составляет 3000 руб. (64 900 руб. — 9900 руб. — 50 000 руб. — 2000 руб.). Бухгалтерские проводки, отражающие продажу материалов первым способом, приведены в табл. 8.15.

Таблица 8.15

Корреспонденции счетов учета реализации материалов по учетной и фактической себестоимости

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена учетная себестоимость (по учетным ценам) реализованных материалов	91-2	10	50 000
Отражено отклонение в стоимости материалов	91-2	16	2000

Окончание табл. 8.15

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена выручка по реализованным материалам (с учетом НДС)	62	91-1	64 900
Отражена сумма НДС по реализованным материалам	91-2	68	9900
Определен финансовый результат от реализации материалов	91-9	99	3000
Поступили денежные средства в счет погашения задолженности по реализованным материалам	51	62	64 900

Второй способ предполагает отражение только фактической себестоимости реализуемых материалов по дебету субсчета 91-2 с кредита счета 10 (табл. 8.16). Расходы, связанные с продажей материальных ценностей, списывают в дебет субсчета 91-2 с кредита соответствующих счетов.

Пример 8.12

Со склада организации реализованы 5 шт. материалов по цене с НДС 118 руб./шт. Фактическая себестоимость одной штуки материала составляет 80 руб./шт.

Выручка с НДС составит 590 руб. (5 шт. · 118 руб./шт.), выручка без НДС — 500 руб., сумма НДС — 90 руб., фактическая себестоимость реализованных материалов — 400 руб. (5 шт. · 80 руб./шт.). Положительный финансовый результат (прибыль) от реализации материалов составит 100 руб. (500 руб. — 400 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие реализацию материалов вторым способом, приведены в табл. 8.16.

Таблица 8.16

Корреспонденции счетов по отражению реализации материалов вторым способом

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов *		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена фактическая себестоимость реализованных материалов	91-2	10	400
Отражена выручка от реализации материалов с учетом НДС	62	91-1	590

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена сумма НДС по реализованным материалам	91-2	68	90
Поступили денежные средства в счет погашения задолженности по реализованным материалам	51	62	590
Определен положительный финансовый результат от реализации материалов	91-9	99	100

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный капитал другой организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями организации. Передача материалов в уставный капитал другой организации представляет собой финансовое вложение, т.е. вложение в целях получения дохода. Стоимость передаваемых материалов отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 10. Превышение денежной оценки вклада учредителями над фактической себестоимостью материалов отражается по дебету счета 58 и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Для целей налогового учета вклады имуществом в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются реализацией и не облагаются НДС. Так как операции по передаче имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются объектом обложения НДС, то суммы НДС, уплаченные по такому имуществу, не подлежат вычету. Таким образом, суммы НДС, предъявленные организации при приобретении материалов, должны учитываться в стоимости материалов в случае, если они предназначены для передачи в уставный (складочный) капитал другой организации.

Пример 8.13

Организация приобрела материалы стоимостью 47 200 руб., в том числе НДС — 7200 руб. Материалы сразу после их принятия к учету были переданы в уставный (складочный) капитал другой организации. Предъявленная поставщиком сумма НДС была учтена в стоимости передаваемых материалов. Бухгалтерские проводки, отражающие передачу материалов в качестве вклада в уставной капитал, приведены в табл. 8.17.

Таблица 8.17

**Корреспонденции счетов по отражению передачи материалов
в счет вклада в уставный капитал**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60	40 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60	7200
Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51	47 200
Сумма НДС учтена в стоимости материалов, предназначенных для передачи в уставный капитал другой организации	10	19-3	7200
Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину балансовой стоимости передаваемых материалов	58	76	47 200
Отражена передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере их балансовой стоимости	76	10	47 200

Если организация приобрела материалы, приняла их к учету, произвела по ним вычет НДС, а через некоторое время решила передать их в качестве вклада в уставный капитал другой организации, то в соответствии с налоговым законодательством ей необходимо восстановить сумму НДС, ранее принятую к вычету в установленном порядке. Восстановлению подлежит вся сумма НДС, ранее принятая к вычету, в том налоговом периоде, в котором материалы были переданы другой организации в качестве вклада в уставный капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых материалов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного НДС должна указываться в документах,

которыми оформляется передача указанных материалов. Для передающей организации восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет, и включаться в первоначальную стоимость финансовых вложений передающей организации.

Пример 8.14

Организация приобрела материалы стоимостью 47 200 руб., в том числе НДС — 7200 руб. Материалы первоначально не предназначались для передачи в счет вклада в уставный капитал другой организации, поэтому НДС по приобретенным материалам был предъявлен к вычету. После того как организация приняла решение о передаче материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации, восстановлен НДС по приобретенным материалам. Бухгалтерские проводки, отражающие передачу материалов в качестве вклада в уставный капитал после предъявления НДС к вычету, приведены в табл. 8.18.

Таблица 8.18

Бухгалтерские проводки по отражению передачи материалов в счет вклада в уставный капитал после предъявления НДС к вычету

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60	40 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60	7200
Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51	47 200
Сумма НДС по приобретенным материалам предъявлена к вычету	68	19-3	7200
Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину балансовой стоимости передаваемых материалов	58-1	76	40 000
Восстановлен НДС в размере всей суммы, ранее принятой к вычету по передаваемым материалам	19-3	68	7200
Восстановленная сумма НДС отнесена на увеличение первоначальной стоимости финансовых вложений	58	19-3	7200

Окончание табл. 8.18

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере их остаточной стоимости	76	10	40 000

8.3. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Основными направлениями деятельности любой коммерческой организации являются производство (создание, изготовление) продукции, выполнение работ, оказание услуг в целях их последующей реализации потребителям.

В процессе производства работники организации при помощи средств труда воздействуют на предмет труда в целях создания продукции (работ, услуг). В результате организация несет определенные затраты, равные стоимости приобретаемых ресурсов на производство и реализацию продукции. Например затратами являются стоимость приобретаемых материалов, начисленная заработная плата и страховые взносы и т.д. Совокупность затрат организации на производство и реализацию продукции, выраженных в денежной форме, называется **себестоимостью**. При этом в бухгалтерском учете выделяют *производственную* себестоимость, которая включает в себя затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), и *полную* себестоимость, которая включает в себя затраты, связанные как с производством, так и с реализацией продукции (работ, услуг).

Полная себестоимость в управленческом (экономическом) учете отличается от полной себестоимости в бухгалтерском учете, так как включает в себя дополнительно затраты, которые в бухгалтерском учете относятся к прочим расходам.

Исчисление себестоимости продукции называется *калькулированием*, а документ, в котором осуществляется расчет, — *калькуляцией*.

Правильное определение себестоимости продукции служит основой для определения цены реализации изготовленной продукции (работ, услуг), позволяет оценить реальные затраты на производство, выявить резервы для снижения производственных затрат

и повышения рентабельности и эффективности работы организации.

В бухгалтерском учете основным документом, раскрывающим понятие и классификацию расходов, является ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Согласно ПБУ 10/99 **расходами** организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

При этом не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не в целях перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

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 расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- 1) расходы по обычным видам деятельности;
- 2) прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг), приобретением и продажей товаров.

Расходами по обычным видам деятельности считаются также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

В состав расходов по обычным видам деятельности включают:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных МПЗ;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) МПЗ для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи;
- расходы по продаже (перепродаже) продукции, товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим *элементам*:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) страховые взносы (отчисления на социальные нужды);
- 4) амортизация;
- 5) прочие расходы.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются *прочими расходами*.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), 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, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия *чрезвычайных обстоятельств* хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Первичными документами для отражения фактов формирования себестоимости могут служить лимитно-заборные карты, требования-накладные, ведомости начисления амортизации, наряды, табели учета отработанного времени и т.д. На основании расчета по распределению общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляется бухгалтерская справка.

Для учета и группировки расходов по статьям, видам производств, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления себестоимости используют следующие активные счета:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 44 «Расходы на продажу»;

96 «Резервы предстоящих расходов»;

97 «Расходы будущих периодов».

Для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации, предназначен активный счет 20 «Основное производство». Данный счет является калькуляционным и позволяет исчислить фактическую производственную себестоимость произведенной продукции.

По дебету счета 20 отражаются *прямые* расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, *косвенные* расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые расходы списываются на счет 20 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 с кредита счета 23. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 со счетов 25 и 26. Потери от брака списываются на счет 20 с кредита счета 28.

Сформированные по кредиту счета 20 суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг могут списываться со счета 20 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

Остаток по счету 20 на конец месяца показывает стоимость **незавершенного производства**, т.е. продукции, которая не прошла всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. К незавершенному производству относятся также остатки невыполненных заказов и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству при условии, что они уже подверглись обработке.

Для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих обособленный их учет, предназначен активный счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». В частности, на этом счете могут быть отражены следующие изготовленные организацией (при полном цикле производства) полуфабрикаты: чугун переделный в черной металлургии; серная кислота на азотно-туковых комбинатах химической промышленности; пряжа и суровье в текстильной промышленности и т.д.

В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются в составе незавершенного производства, т.е. на счете 20.

По дебету счета 21 в корреспонденции со счетом 20 отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 отражается стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 и др.) и проданных другим организациям (в корреспонденции со счетом 90).

Учет затрат производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации, ведется на активном **счете 23 «Вспомогательные производства»**. Данный счет является калькуляционным и позволяет исчислить фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);
- возведение (временных) нетитульных сооружений;
- добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовки, лесопиление;
- засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т.д.

По дебету счета 23 отражаются *прямые* расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также *косвенные* расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 23 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, страховые взносы и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются в дебет счета 23 со счетов 25 и 26. Расходы по обслуживанию производства могут учитываться также непосредственно на счете 23 (без предварительного накопления на счете 25). Потери от брака списываются на счет 23 с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 23 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной вспомогательным производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 в дебет счетов:

- 20 «Основное производство» — при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;
- 90 «Продажи» — при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;
- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Аналитический учет по счету 23 ведется по видам производств.

Косвенные общепроизводственные расходы организации учитываются на активном **счете 25 «Общепроизводственные расходы»**. Счет 25 предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- расходы по страхованию указанного имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы, учтенные на счете 25, списываются в дебет счетов 20, 23, 29.

В зависимости от принятой учетной политики организации расходы, собранные в течение месяца на счете 25, списываются по окончании месяца в порядке распределения в дебет счетов 20, 23.

Для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом, предназначен активный **счет 26 «Общехозяйственные расходы»**.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Расходы, учтенные на счете 26, списываются, в частности, в дебет счетов 20, 23 (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону). Однако указанные расходы в качестве *условно-постоянных* могут списываться в дебет счета 90, т.е. может использоваться метод *директ-костинг*.

Таким образом, в зависимости от принятой учетной политики организации списание общехозяйственных расходов можно осуществить одним из следующих способов:

- путем распределения косвенных общехозяйственных затрат между объектами калькуляции (в дебет счетов 20, 23);
- путем списания косвенных общехозяйственных затрат в полном объеме в конце отчетного периода в качестве условно-постоянных затрат в дебет счета 90 (метод директ-костинг).

Использование *первого способа* обусловлено необходимостью калькулирования производственной и полной себестоимости, которые включают определенный перечень затрат, а также ценообразования и определения рентабельности конкретных видов продукции. Для осуществления калькулирования затрат хозяйственные операции разграничивают в зависимости от их отношения к единице, партии, виду продукции и т.д. Учет затрат в данном случае предполагает на первоначальном этапе отдельное определение прямых и косвенных затрат, после чего косвенные затраты списываются пропорционально некоторой базе распределения, например:

- пропорционально прямой заработной плате основного производственного персонала;

- пропорционально прямым материальным затратам;
- пропорционально сумме прямых затрат и т.д.

Пример 8.15

Имеются данные по расходам за месяц в организации (табл. 8.19).

Таблица 8.19

Данные по расходам организации за месяц, тыс. руб.

Вид расходов	Основное производство	Обслуживающие производства	Заводоуправление
Материалы	1000	200	100
Заработная плата	2000	500	400
Страховые взносы	700	175	140
Арендная плата (без учета НДС)	100	0	600
Амортизационные отчисления	340	160	88
Итого	4140	1035	1328

По окончании месяца сумма общепроизводственных и общехозяйственных расходов списывается в дебет счета 20, тем самым счета 25 и 26 в конце месяца обнуляются (закрываются). Бухгалтерские проводки, отражающие формирование затрат в организации за месяц, приведены в табл. 8.20.

Таблица 8.20

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование затрат в организации за месяц

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость отпущенных (списанных) материалов в основное производство	20	10	1000
Отражена стоимость отпущенных (списанных) материалов в обслуживающие производства	25	10	200
Отражена стоимость отпущенных (списанных) материалов на управленческие нужды	26	10	100
Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70	2000

Окончание табл. 8.20

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Начислена заработная плата работникам обслуживающих производств	25	70	500
Начислена заработная плата работникам заводоуправления	26	70	400
Начислены страховые взносы работникам основного производства	20	69	700
Начислены страховые взносы работникам обслуживающих производств	25	69	175
Начислены страховые взносы работникам заводоуправления	26	69	140
Начислена арендная плата по основному производству	20	76	100
Начислена арендная плата по заводоуправлению	26	76	600
Начислены амортизационные отчисления по основному производству	20	02	340
Начислены амортизационные отчисления по обслуживающим производствам	25	02	160
Начислены амортизационные отчисления по заводоуправлению	26	02	88
Списаны общепроизводственные расходы на основное производство в конце месяца	20	25	1035
Списаны общехозяйственные расходы на основное производство в конце месяца	20	26	1328

Второй способ используется в ситуациях, когда цены устанавливаются только рынком, косвенные расходы незначительны, незначителен ассортимент продукции, ограничены возможности осуществить калькуляцию полной себестоимости. Данный способ часто применяют организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т.п.), так как они используют счет 26 для обобщения информации о расходах на ведение уставной деятельности.

Пример 8.16

Организации оказаны юридические услуги (для целей управления организацией) стоимостью 59 000 руб., в том числе НДС — 9000 руб. Расходы, связанные с оплатой юридических услуг по второму способу (методом директ-костинг), могут быть отражены проводками, приведенными в табл. 8.21.

Таблица 8.21

Бухгалтерские проводки по отражению расходов, связанных с оплатой юридических услуг методом директ-костинг

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены расходы, связанные с оказанием юридических услуг (без учета НДС)	26	60	50 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком юридических услуг	19	60	9000
Отражена оплата юридических услуг (включая НДС)	60	51	59 000
Предъявлена к вычету сумма НДС	68	19	9000
Списаны на себестоимость продаж расходы, связанные с оказанием юридических услуг (списываются в конце отчетного периода в составе аналогичных расходов)	90-2	26	50 000

Для обобщения информации о потерях от брака в производстве предназначен активный **счет 28 «Брак в производстве»**.

По дебету счета 28 собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправного, т.е. окончательного, брака, расходы по исправлению и т.п.).

По кредиту счета 28 отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т.п.), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

Таким образом, общая схема учета затрат на производство включает четыре этапа.

Этап 1: все фактические затраты в течение отчетного месяца на основании первичных документов по расходу материалов, оплате труда и отчислениям с заработной платы, амортизации и т.д. отражаются на счетах 20, 23, 25, 26, 28.

Этап 2: общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются со счетов 25 и 26 в дебет счета 20 для включения косвенных затрат в производственную себестоимость готовой продукции и незавершенного производства.

Этап 3: окончательные (невосполнимые) потери от брака списываются с кредита счета 28 в дебет счета 20. Таким образом, после трех этапов на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции за отчетный период.

Этап 4: определяется стоимость незавершенного производства на конец месяца (сальдо конечное на счете 20). Затем определяют фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции по формуле

$$\text{ФПС} = \text{O}_н + \text{З}_{\text{мес}} - \text{В} - \text{O}_к,$$

где $\text{O}_н$ — остатки незавершенного производства на начало месяца (начальное сальдо счета 20), руб.; $\text{З}_{\text{мес}}$ — затраты за месяц (оборот по дебету счета 20), руб.; В — возвращенные суммы (возвратные отходы, используемый брак и т.д.) (оборот по кредиту счета 20), руб.; $\text{O}_к$ — остатки незавершенного производства на конец месяца (конечное сальдо счета 20), руб.

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг, предназначен активный счет 44 «Расходы на продажу».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения):

- на транспортировку товаров;
- на оплату труда и страховые взносы;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- по хранению и подработке товаров;
- на продвижение товаров;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90, субсчет 90-2 «Себестоимость продаж». При *частичном* списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);
- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Пример 8.17

Организации оказаны рекламные услуги стоимостью 47 200 руб., в том числе НДС — 7200 руб. Расходы, связанные с оплатой рекламных услуг, могут быть отражены бухгалтерскими проводками, приведенными в табл. 8.22.

Таблица 8.22

Бухгалтерские проводки по отражению расходов, связанных с оплатой рекламных услуг

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены расходы, связанные с оказанием рекламных услуг (без учета НДС)	44	60	40 000

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком рекламных услуг	19	60	7200
Перечислена оплата за оказанные рекламные услуги согласно расчетным документам (включая НДС)	60	51	47 200
Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным рекламным услугам	68	19	7200
Списаны на себестоимость продаж расходы, связанные с оказанием рекламных услуг (расходы на рекламу списываются в конце отчетного периода в составе расходов на продажу)	90-2	44	40 000

В целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу организация может создавать резервы предстоящих расходов. **Пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов»** предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, представляющих собой резервы для равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая страховые взносы) работникам организации;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на ремонт основных средств;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и пр.

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, предназначен активный **счет 97 «Расходы будущих периодов»**. В частности, на этом счете могут быть отражены расходы:

- связанные с горно-подготовительными работами;
- подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- освоением новых производств, установок и агрегатов;
- рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;

- неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.

Учетные на счете 97 расходы списываются в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др.

Пример 8.18

Организацией были произведены расходы на рекламу, относящиеся к будущим отчетным периодам (произведена полная оплата за использование в течение пяти месяцев рекламного щита для рекламы своей продукции), в размере 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб.

Данные расходы первоначально отражаются по дебету счета 97 как расходы будущих периодов, затем эти расходы ежемесячно равномерно списываются в течение периода, к которому они относятся, в сумме 20 000 руб. (100 000 руб. / 5 мес). Бухгалтерские проводки по отражению расходов будущих периодов представлены в табл. 8.23.

Таблица 8.23

Бухгалтерские проводки по отражению расходов будущих периодов

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отнесена на расходы будущих периодов стоимость оказанных услуг по рекламе, результаты которых используются в последующих отчетных периодах (без учета НДС)	97	60	100 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком рекламных услуг	19	60	18 000
Произведена оплата за оказанные услуги по рекламе (включая НДС)	60	51	118 000
Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным рекламным услугам	68	19	18 000
Списана на расходы на продажу часть стоимости услуг по рекламе, приходящаяся на отчетный месяц	44	97	20 000
Списана на себестоимость продаж часть расходов на рекламу, приходящаяся на отчетный месяц (списание части расходов на рекламу производится в конце отчетного месяца в общей сумме расходов на продажу)	90-2	44	20 000

8.4. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Готовая продукция является частью МПЗ, которая предназначена для продажи. Движение готовой продукции предполагает поступление готовой продукции на склад и ее отгрузку покупателям (заказчикам) или иное выбытие. Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственными лицам.

На учет готовой продукции распространяются все основные положения по учету МПЗ, в частности учет готовой продукции на складах осуществляется в том же порядке, что и учет материалов. Учет готовой продукции осуществляется в количественных (натуральных) и стоимостных показателях.

В бухгалтерском учете оценка готовой продукции может осуществляться:

- по фактической производственной себестоимости;
- плановой (нормативной, учетной) производственной себестоимости;
- продажным ценам (оптовым, договорным и т.д.);
- неполной (сокращенной) производственной себестоимости (по методу директ-костинг), т.е. без учета общехозяйственных расходов.

Для учета наличия и движения готовой продукции предназначен активный **счет 43 «Готовая продукция»**. По дебету этого счета отражается фактическая (либо плановая, нормативная) производственная себестоимость готовой продукции.

Синтетический учет поступления готовой продукции на склад может вестись в двух вариантах учета:

- с использованием счетов 40 «Выпуск продукции» и 43 «Готовая продукция»;
- с использованием только счета 43 «Готовая продукция».

Используемый вариант должен быть отражен в учетной политике организации.

Первый вариант учета используется в случае, когда организация оценку стоимости готовой продукции осуществляет как по фактической, так и по нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае порядок учета будет следующим:

1) по дебету счета 40 учитывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23, 29);

2) по кредиту счета 40 отражается нормативная (плановая) производственная себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетом 43.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости, отражаемой по дебету этого счета 40, от нормативной (плановой) себестоимости, отражаемой по кредиту счета 40.

Превышение фактической производственной себестоимости над нормативной (плановой) производственной себестоимостью списывается с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж». Превышение нормативной (плановой) производственной себестоимости над фактической *сторнируется* по кредиту счета 40 и дебету счета 90, субсчет 90-2. Таким образом, счет 40 закрывается ежемесячно и конечного сальдо не имеет.

Пример 8.19

Имеются следующие данные по выпуску готовой продукции по организации за январь (табл. 8.24).

Таблица 8.24

Данные по выпуску готовой продукции за январь

Вид готовой продукции	Дата	Количество, шт.	Нормативная производственная себестоимость, руб./шт.	Общая нормативная производственная себестоимость, руб.
Изделие № 1	10.01	5	1000	5000
Изделие № 2	20.01	20	800	16 000
Изделие № 3	30.01	30	200	6000
Итого		—	—	27 000

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции, выявленная в конце месяца, составила 30 000 руб. Отклонение фактической производственной себестоимости над нормативной производственной себестоимостью составит 3000 руб. (30 000 руб. — 27 000 руб.).

Бухгалтерские записи, отражающие формирование затрат, приведены в табл. 8.25.

Таблица 8.25

Бухгалтерские записи, отражающие поступление готовой продукции по первому варианту

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
10.01	Принято на склад изделие № 1 по нормативной производственной себестоимости	43	40	5000

Окончание табл. 8.25

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
20.01	Принято на склад изделие № 2 по нормативной производственной себестоимости	43	40	16 000
30.01	Принято на склад изделие № 3 по нормативной производственной себестоимости	43	40	6000
31.01	Списаны фактические затраты на производство готовой продукции (фактическая производственная себестоимость)	40	20	30 000
31.01	Списано превышение фактической производственной себестоимости над нормативной себестоимостью	90-2	40	3000

Если используется *второй вариант учета* готовой продукции (без использования счета 40), то оценка стоимости готовой продукции может осуществляться:

- по фактической и нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- только по фактической производственной стоимости.

В *первом* случае разница между фактической производственной себестоимостью и стоимостью готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости учитывается на счете 43 по отдельному субсчету. В конце месяца определяют фактическую производственную себестоимость оприходованной готовой продукции и выявляют отклонения. Превышение фактической производственной себестоимости над нормативной (плановой) производственной стоимостью отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счета 20. Если фактическая производственная себестоимость оказывается меньше плановой (нормативной), то разницу сторнируют этой же проводкой.

Во *втором* случае готовая продукция учитывается только по фактической производственной себестоимости по дебету счета 43.

Для учета готовой продукции только по фактической производственной себестоимости без использования счета 40 используют корреспонденции счетов, приведенные в табл. 8.26.

Таблица 8.26

Корреспонденции счетов, отражающих поступление готовой продукции по второму варианту

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Принята к учету готовая продукция, изготовленная в основном производстве	43	20
Принята к учету готовая продукция, изготовленная во вспомогательных производствах	43	23
Принята к учету готовая продукция, изготовленная в обслуживающих производствах	43	29

В процессе реализации продукции (работ, услуг) организация получает *доходы*.

Согласно ПБУ 9/99 **доходами** организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

При этом не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- 1) доходы от обычных видов деятельности;
- 2) прочие доходы.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами

от обычных видов деятельности или прочими поступлениями, исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей) исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- 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 дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия *чрезвычайных обстоятельств* хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, т.е. имеется уверенность в том, что организация получит в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены. *

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Готовая продукция считается реализованной (проданной) в момент ее отгрузки покупателю и перехода к нему права собственности

на продукцию. Продажа готовой продукции относится к обычным видам деятельности организации и производится по ценам, включающим НДС и акцизы (при реализации подакцизной продукции).

При продаже готовой продукции окончательной целью является выявление финансового результата от операций по ее продаже на счетах бухгалтерского учета. Финансовый результат от продаж готовой продукции ежемесячно выявляется на счете 90 «Продажи».

На данном счете обобщается информация о доходах и расходах, связанных с продажей готовой продукции, и формируется финансовый результат по ним. На счете 90 отражается:

- выручка от продажи готовой продукции (субсчет 90-1 «Выручка»);
- производственная себестоимость готовой продукции и расходы на продажу (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»);
- налог на добавленную стоимость (субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»);
- акцизы при реализации подакцизной продукции (субсчет 90-4 «Акцизы»).

Субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

При отгрузке продукции одновременно осуществляются следующие записи:

1) выручка от продажи готовой продукции отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90, субсчет 90-1;

2) фактическая себестоимость готовой продукции списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90, субсчет 90-2;

3) отражается сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателей, по дебету счета 90, субсчет 90-3, и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

4) расходы по транспортировке готовой продукции сторонними организациями, не подлежащие оплате потребителями, списываются с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90, субсчет 90-2.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц определяется сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и кредитового оборота по субсчету 90-1. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки», на котором отражается конечный финан-

совый результат от всех видов деятельности. Таким образом, счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9.

Корреспонденции счетов, отражающие реализацию продукции, приведены в табл. 8.27.

Таблица 8.27

Корреспонденции счетов, отражающих реализацию готовой продукции

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость отгруженной готовой продукции (выручка с учетом НДС)	62	90-1
Выделен НДС от стоимости готовой продукции	90-3	68
Отражена фактическая производственная себестоимость готовой продукции	90-2	43
Списаны расходы на продажу	90-2	44
Списаны общехозяйственные расходы (при использовании системы директ-костинг)	90-2	26
Отражен положительный финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции	90-9	99
Отражен отрицательный финансовый результат (убыток) от продажи готовой продукции	99	90-9
Получена оплата за проданную продукцию (включая НДС)	51	62

Для отражения сумм авансовых платежей — предоплаты от покупателя — на счете 62 открываются субсчета 62-1 «Расчеты с покупателями по оплате продукции» и 62-2 «Авансы полученные».

Пример 8.20

Данные по цене и фактической производственной себестоимости реализованной готовой продукции 30 января приведены в табл. 8.28. Стоимость транспортных услуг составила 5000 руб. (без учета НДС). 15 января от покупателя была получена предоплата (аванс полученный)

на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.). 31 января покупатель полностью погасил задолженность за приобретенную готовую продукцию.

Таблица 8.28

Данные по реализации готовой продукции

Вид готовой продукции	Количество, шт.	Фактическая производственная себестоимость, руб./шт.	Цена с учетом НДС, руб./ед.	Суммарная фактическая производственная себестоимость, руб.	Выручка с учетом НДС, руб.	НДС, руб.
Изделие № 1	6	1000	1500	6000	9000	1373
Изделие № 2	20	800	1200	16 000	24 000	3661
Изделие № 3	30	200	400	6000	12 000	1831
Итого	—	—	—	28 000	45 000	6865

Финансовый результат (прибыль) составит 5135 руб. (45 000 руб. — 28 000 руб. — 5000 руб. — 6865 руб.). Бухгалтерские записи по реализации готовой продукции приведены в табл. 8.29.

Таблица 8.29

Бухгалтерские записи по реализации готовой продукции

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
15.01	Получена частичная предварительная оплата (аванс) от покупателя готовой продукции (включая НДС)	51	62-2	11 800
15.01	Начислен НДС от суммы аванса	62-2	68	1800
30.01	Отражена стоимость отгруженной готовой продукции (с учетом НДС)	62-1	90-1	45 000
30.01	Начислен НДС от стоимости готовой продукции	90-3	68	6864
30.01	Списана фактическая производственная себестоимость готовой продукции	90-2	43	28 000

Окончание табл. 8.29

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
30.01	Списаны расходы на продажу	90-2	44	5000
31.01	Перечислены денежные средства от покупателя в счет погашения задолженности за поставленную продукцию	51	62-1	33 200
31.01	Восстановлен НДС от суммы аванса	68	62-2	1800
31.01	Зачтен аванс, полученный от покупателя в качестве предоплаты за продукцию	62-2	62-1	11 800
31.01	Отражен положительный финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции	90-9	99	5135

В рамках внешнеэкономической деятельности организации могут осуществлять экспорт продукции (товаров, работ, услуг). **Экспорт** продукции (товаров, работ, услуг) — это таможенный режим, при котором продукция вывозится за пределы таможенной территории Российской Федерации без обязательств ее ввоза на эту территорию. Продукция, отправляемая на экспорт, должна проходить таможенное оформление, в процессе которого организация обязана уплатить таможенные пошлины и таможенные сборы.

Начисление таможенных пошлин отражается в учете по дебету счета 90, субсчет 90-5 «Экспортные пошлины», в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Таможенные сборы за таможенное оформление отражаются по дебету счета 44 в корреспонденции со счетом 76. Оплата таможенных пошлин и сборов отражается по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств (счета 51, 52).

Если при экспорте продукции выручка от ее продажи определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то она после отгрузки предварительно учитывается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетом 43.

Сумма экспортной выручки поступает в валюте на валютный счет, открытый в банке. В бухгалтерском учете эта сумма отражается в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ). НДС на экспортную продукцию начисляется по ставке 0%, поэтому сумма НДС равна нулю и по бухгалтерским счетам не от-

ражается. Отрицательные или положительные курсовые разницы включаются в прочие доходы или расходы, отражаемые на счете 91.

Основные корреспонденции по продаже (реализации) готовой продукции на экспорт приведены в табл. 8.30.

Таблица 8.30

**Корреспонденции счетов, отражающих реализацию
готовой продукции на экспорт**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отгружена экспортная продукция со склада	45	43
Начислена вывозная таможенная пошлина	90-5	76
Начислен таможенный сбор за таможенное оформление	44	76
Оплата таможенной пошлины и сбора	76	51, 52
Отражена валютная выручка от продажи готовой продукции (сумма в рублях, исчисленная по курсу ЦБ РФ)	62	90-1
Начислен НДС от стоимости готовой продукции	90-3	68
Списана фактическая производственная себестоимость готовой продукции, отгруженной на экспорт	90-2	45
Списаны расходы на продажу (в том числе суммы таможенных сборов)	90-2	44
Отражен положительный финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции на экспорт	90-9	99
Отражен отрицательный финансовый результат (убыток) от продажи готовой продукции	99	90-9
Отражено поступление на транзитный валютный счет экспортной выручки за отгруженную продукцию (сумма в валюте, исчисленная в рублях по курсу ЦБ РФ)	52	62

8.5. УЧЕТ ТОВАРОВ

Расходы, связанные с приобретением, хранением и продажей материальных запасов и товаров в неторговых организациях, учи-

тываются на **счете 44** «Расходы на продажу». Расходы на продажу по товарам ежемесячно списываются в полном размере в дебет счета 90, субсчет 90-2.

Учет наличия и движения товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, осуществляется на активном **счете 41** «Товары». Счет 41 используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания.

Данный счет самостоятельно используется в тех случаях, когда приобретенные для перепродажи товары оцениваются по покупной стоимости (стоимости их приобретения).

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 «Покупные изделия» и др.

Принятие к учету прибывших на склад товаров и тары отражается по дебету счета 41 в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по стоимости их приобретения.

При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по *продажным* ценам одновременно с этой записью делается запись по дебету счета 41 и кредита счета 42 «Торговая наценка» на разницу между стоимостью приобретения и стоимостью по *продажным* ценам.

Транспортные расходы и другие расходы по заготовке и доставке товаров относятся с кредита счета 60 или 76 в дебет счета 44.

При использовании учетных цен поступление товаров отражается с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению и принятию к учету товаров по *покупной* стоимости (стоимости их приобретения) осуществляется с помощью корреспонденций счетов, представленных в табл. 8.31.

Таблица 8.31

Корреспонденции счетов, отражающих операции учета товаров по покупной стоимости

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость приобретенных товаров в соответствии с расчетными документами поставщика (без учета НДС)	41-1	60

Окончание табл. 8.31

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком товаров	19-3	60
Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (без учета НДС)	41-1	76
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке товаров	19-3	76
Произведена оплата поставщику за товары (включая НДС)	60	51
Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке товаров (включая НДС)	76	51
Предъявлены к вычету суммы НДС по принятым на учет товарам и услугам по доставке товаров	68	19-3

Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению и принятию к учету товаров по *продажной* стоимости (стоимости их приобретения) осуществляется с помощью корреспонденций счетов, представленных в табл. 8.32.

Таблица 8.32

Корреспонденции счетов, отражающих операции учета товаров по продажной стоимости

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена стоимость приобретенных товаров согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	41-1	60
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком товаров	19-3	60
Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (без учета НДС)	41-1	76
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке товаров	19-3	76
Произведена оплата поставщику за товары (с учетом НДС)	60	51

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке товаров (с учетом НДС)	76	51
Предъявлены к вычету суммы НДС по принятым на учет товарам и транспортным услугам	68	19-3
Отражена торговая наценка по товарам с учетом НДС	41-1	42
Подразделением торгового предприятия отражены по продажным ценам товары, полученные с его склада	41-2	41-1

Для целей бухгалтерского учета доходы и расходы от продажи товаров относятся к доходам и расходам по обычным видам деятельности и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Согласно п. 16 ПБУ 5/01 при реализации товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка должна производиться одним из следующих способов, зафиксированных в учетной политике:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

В бухгалтерском учете товары считаются *реализованными* в момент их отгрузки покупателю и с переходом к нему права собственности на продукцию. При оптовой продаже товаров другим организациям отпуск товаров со склада производится по товарным накладным формы № ТОРГ-12.

При отгрузке товаров определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляются и предъявляются ему к оплате расчетные документы. Выручка от продажи товаров τ учетом НДС, осуществляемая торговыми организациями юридическим лицам, отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 90, субсчет 90-1.

Выручка от продажи товаров с учетом НДС за наличный расчет, осуществляемая организациями розничной торговли физическим лицам (в частности, населению), отражается по дебету счета 50 и кредиту счета 90, субсчет 90-1.

При признании в учете выручки от продажи товаров их покупная стоимость списывается со счета 41 «Товары» в дебет счета 90, субсчет 90-2.

Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных фактов по продаже товаров для *оптовой* продажи осуществляется с помощью корреспонденций счетов, приведенных в табл. 8.33.

Таблица 8.33

Корреспонденции счетов, отражающих операции учета товаров для оптовой продажи

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена продажная стоимость отгруженного товара (включая НДС)	62	90-1
Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю товара	90-3	68
Списана покупная стоимость проданного товара	90-2	41-1
Списаны расходы на продажу	90-2	44
Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи товара (в составе конечного финансового результата)	90-9	99
Получена оплата за проданный товар (включая НДС)	51	62

Отражение в бухгалтерском учете операций по продаже товаров для *розничной* продажи осуществляется с помощью корреспонденций счетов, приведенных в табл. 8.34.

Таблица 8.34

Корреспонденции счетов, отражающих операции учета товаров для розничной продажи

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена торговая наценка по товару с учетом НДС и акцизов	41-1	42
Приобретенный товар отражен в учете по продажным ценам	41-2	41-1
Получена оплата за проданный в розницу товар (включая НДС и акцизы)	50	90-1

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю	90-3	68
Списана продажная стоимость реализованного товара	90-2	41-2
Сторнирована торговая наценка, относящаяся к продажной стоимости реализованного товара	90-2	42
Списаны расходы на продажу	90-2	44
Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи	90-9	99

Пример 8.21

Организация оптовой торговли приобрела за плату у поставщика товары на сумму 106 200 руб., в том числе НДС — 16 200 руб.

Транспортные расходы составили 11 800 руб., в том числе НДС — 1800 руб. Указанные затраты за вычетом НДС учитываются в стоимости приобретения товаров до момента их передачи в продажу. Все первичные учетные и расчетные документы оформлены правильно, и в них выделена отдельной строкой сумма НДС. Организация, которая передала товар своему магазину розничной торговли, учитывает товары по продажной цене с учетом торговой наценки в размере 40%. Расходы на продажу составили 3000 руб. (НДС не предусмотрен).

Продажная стоимость товаров будет определяться следующим образом:

1) покупная стоимость товаров — 100 000 руб. (90 000 руб. + 10 000 руб.);

2) сумма торговой наценки от покупной стоимости товаров — 40 000 руб. (100 000 руб. · 40%);

3) стоимость товаров с учетом торговой наценки — 140 000 руб. (100 000 руб. + 40 000 руб.);

4) сумма НДС, предъявляемая покупателю при ставке НДС 18%, — 25 200 руб. (140 000 руб. · 18%);

5) общая сумма торговой наценки с учетом НДС — 65 200 руб. (40 000 руб. + 25 200 руб.);

6) продажная стоимость товаров с учетом торговой наценки и НДС — 165 200 руб. (100 000 руб. + 65 200 руб.).

Бухгалтерские проводки по отражению хозяйственных фактов по приобретению и реализации товаров (по продажной стоимости) представлены в табл. 8.35.

Таблица 8.35

**Бухгалтерские проводки по отражению хозяйственных фактов
по приобретению и реализации товаров**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость приобретенных товаров в соответствии с расчетными документами поставщика (без учета НДС)	41-1	60	90 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком товаров	19-3	60	16 200
Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (без учета НДС)	41-1	76	10 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке товаров	19-3	76	1800
Произведена оплата поставщику за товары (включая НДС)	60	51	106 200
Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке товаров (включая НДС)	76	51	11 800
Предъявлены к вычету суммы НДС по принятым на учет товарам и транспортным услугам	68	19-3	18 000
Отражена торговая наценка по товарам с учетом НДС	41-1	42	65 200
Подразделением торгового предприятия отражены по продажным ценам товары, полученные с его склада	41-2	41-1	165 200
Получена оплата за проданный в розницу товар (включая НДС)	50	90-1	165 200
Отражена сумма НДС	90-3	68	25 200
Списана продажная стоимость реализованного товара	90-2	41-2	165 200
Сторнирована торговая наценка, относящаяся к продажной стоимости реализованного товара (запись со знаком минус)	90-2	42	-65 200

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списаны расходы на продажу	90-2	44	3000
Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи товара	90-9	99	37 000

Контрольные вопросы и задания

1. Какие активы относятся к материально-производственным запасам?
2. Сформулируете основные задачи учета материально-производственных запасов.
3. Как определяется первоначальная стоимость материально-производственных запасов?
4. Каким образом отражаются транспортно-заготовительные расходы?
5. Какие способы используются для учета поступления материалов?
6. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в каждом способе учета поступления материалов.
7. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для отражения создания материалов силами организации.
8. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета списания материалов в производство.
9. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета выбытия материалов.
10. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета передачи материалов в счет вклада в уставный капитал.
11. Сформулируйте определение полной и производственной себестоимости в бухгалтерском учете.
12. Сформулируйте определение расходов в бухгалтерском учете.
13. Перечислите группы, на которые делятся расходы в бухгалтерском учете в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности.
14. Перечислите элементы, на которые должны группироваться расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете.
15. Как отражаются в бухгалтерском учете прямые и косвенные расходы?
16. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для учета затрат на производство.
17. Сформулируйте определение готовой продукции в бухгалтерском учете.
18. Раскройте варианты учета поступления на склад готовой продукции в бухгалтерском учете.
19. Сформулируйте определение доходов в бухгалтерском учете.
20. Перечислите группы, на которые делятся доходы в бухгалтерском учете в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности.

21. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета продаж готовой продукции.
22. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета продаж готовой продукции на экспорт.
23. Каким образом осуществляется учет товаров в бухгалтерском учете?

Глава 9

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОПЛАТУ ТРУДА И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ

9.1. ТРУДОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ

Трудовые отношения — это отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Основным законодательным документом, регламентирующим трудовые отношения между работниками и работодателями в Российской Федерации, является Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ).

В соответствии с ТК РФ регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений может осуществляться путем заключения, изменения, дополнения работниками и работодателями коллективных договоров, соглашений, трудовых договоров.

Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании **трудового договора**, который согласно ст. 56 ТК РФ является соглашением между работодателем и работником и в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные нормативными документами, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка.

Организации в целях регулирования взаимоотношений между работодателем и работниками должны разрабатывать и использовать внутренние нормативные документы, в частности коллективный договор, правила внутреннего распорядка, положение

о системе оплаты труда, положение о премировании, штатное расписание, должностные инструкции и т.д.

Система действий работников организации (персонала), составляющая содержание трудового процесса, закрепляется в организационных документах: должностные инструкции; производственные инструкции; карта организации труда; карта приемов и методов труда и т.д.

Для целей бухгалтерского учета все работники организации могут быть подразделены на четыре основные группы:

- основной производственный персонал;
- обслуживающий персонал;
- управленческий персонал;
- непроизводственный персонал.

К *основному производственному персоналу* относятся рабочие основного производства, т.е. работники, занятые изготовлением продукции (работ, услуг).

К *обслуживающему персоналу* относятся работники, занятые обслуживанием основного производства (ремонтники, наладчики оборудования и т.д.).

К *управленческому персоналу* относятся руководство организации, экономическая и бухгалтерская служба и т.д.

К *непроизводственному персоналу* относятся работники, не связанные непосредственно с производственным процессом (работники жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений и др.).

Труд работников организации вознаграждается посредством начисления **заработной платы**, которая представляет собой вознаграждение за услуги труда в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Из начисленной заработной платы осуществляются *удержания*. Такими удержаниями могут быть: налог на доходы физических лиц, профсоюзные сборы, оплата товаров в счет заработной платы, удержания по исполнительным листам и пр. Сумма заработной платы (Z_n), подлежащей выдаче на руки работнику, рассчитывается по формуле

$$Z_n = Z_{\text{н}} - Y,$$

где $Z_{\text{н}}$ — начисленная заработная плата, руб.; Y — удержания из заработной платы, руб.

Учет трудовых отношений и оплаты труда осуществляется на основании следующих документов:

- приказ о приеме работника на работу (форма № Т-1);
- личная карточка работника (форма № Т-2);
- штатное расписание (форма № Т-3);
- приказ о переводе работника на другую работу (форма № Т-5);
- приказ о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-6);
- приказ о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма № Т-8);
- табель учета использования рабочего времени (форма № Т-13);
- расчетная ведомость (форма № Т-51);
- платежная ведомость (форма № Т-53);
- акт о приемке работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы (форма № Т-73); и др.

Для учета объема выполненных работ и количества единиц изготовленной продукции используются документы о выработке: наряд на сдельную работу; маршрутный лист; рапорт о выработке; ведомость учета выработки и т.д.

9.2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Учет расчетов с персоналом по оплате труда предполагает:

- правильное и своевременное начисление заработной платы;
- распределение сумм начисленной заработной платы по направлениям затрат;
- разграничение выплат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и выплат, возмещаемых за счет других источников;
- осуществление удержаний из начисленной заработной платы;
- начисление страховых взносов и др.

Для синтетического учета всех перечисленных выше операций применяется **счет 70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **счет 68** «Расчеты по налогам и сборам» и **счет 69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **счет 73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Счет 70 предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации. Счет 68 предназначен для обобщения информации о налоге на доходы физических лиц (НДФЛ), взимаемого с работников органи-

зации. Счет 69 предназначен для обобщения информации о страховых взносах, начисляемых и уплачиваемых организацией. Счет 73 предназначен для обобщения информации обо всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами.

По *кредиту* счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

- начисленной оплаты труда, причитающиеся работникам, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу (счета 20, 23, 25, 26, 29, 44) и других источников;
- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва (например, резерва на оплату отпусков работникам, на вознаграждения за выслугу лет и т.п.), — в корреспонденции со счетом 96;
- начисленных пособий по социальному страхованию и других аналогичных сумм — в корреспонденции со счетом 69;
- затрат по приобретению и созданию объектов основных средств и НМА — в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- затрат по приобретению и созданию МПЗ — в корреспонденции со счетами 10, 15;
- начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. — в корреспонденции со счетом 84.

По *дебету* счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Выплаты заработной платы (согласно ТК РФ не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, трудовым договором, коллективным договором) и другие выплаты по оплате труда отражаются по дебету счета 70 и кредиту счетов учета денежных средств (счета 50, 51). Кредитовое сальдо по счету 70 показывает задолженность организации перед работниками.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 и кредиту счета 76, субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

Основные корреспонденции счетов, отражающие начисление заработной платы и его распределение по счетам учета затрат на производство (расходы на продажу), приведены в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Корреспонденции счетов, отражающих начисление заработной платы

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам <i>основного производства</i>	20	70
Начислена заработная плата работникам <i>вспомогательных производств</i>	23	70
Начислена заработная плата работникам, занятым <i>обслуживанием производства</i>	25	70
Начислена заработная плата работникам <i>управленческого персонала</i>	26	70
Начислена заработная плата работникам, занятым <i>исправлением брака</i>	28	70
Начислена заработная плата работникам <i>обслуживающих производств и хозяйств</i>	29	70
Начислена заработная плата работникам, занятым в <i>торговой деятельности или операциях по продаже готовой продукции</i>	44	70
Начислена заработная плата работникам, занятым <i>выполнением работ, затраты по которым относятся к расходам будущих периодов</i>	97	70
Начислена заработная плата работникам, занятым <i>приобретением и подготовкой материалов</i>	10	70
Начислена заработная плата работникам, занятым <i>приобретением и монтажом объектов основных средств или НМА</i>	08	70
Выплата заработной платы работникам	70	50, 51
Отражение депонированных сумм	70	76-4
Выплата депонированных сумм	76-4	50, 51

зации. Счет 69 предназначен для обобщения информации о страховых взносах, начисляемых и уплачиваемых организацией. Счет 73 предназначен для обобщения информации обо всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами.

По *кредиту* счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

- начисленной оплаты труда, причитающиеся работникам, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу (счета 20, 23, 25, 26, 29, 44) и других источников;
- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва (например, резерва на оплату отпусков работникам, на вознаграждения за выслугу лет и т.п.), — в корреспонденции со счетом 96;
- начисленных пособий по социальному страхованию и других аналогичных сумм — в корреспонденции со счетом 69;
- затрат по приобретению и созданию объектов основных средств и НМА — в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- затрат по приобретению и созданию МПЗ — в корреспонденции со счетами 10, 15;
- начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. — в корреспонденции со счетом 84.

По *дебету* счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Выплаты заработной платы (согласно ТК РФ не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, трудовым договором, коллективным договором) и другие выплаты по оплате труда отражаются по дебету счета 70 и кредиту счетов учета денежных средств (счета 50, 51). Кредитовое сальдо по счету 70 показывает задолженность организации перед работниками.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 и кредиту счета 76, субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

Основные корреспонденции счетов, отражающие начисление заработной платы и его распределение по счетам учета затрат на производство (расходы на продажу), приведены в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Корреспонденции счетов, отражающих начисление заработной платы

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70
Начислена заработная плата работникам вспомогательных производств	23	70
Начислена заработная плата работникам, занятым обслуживанием производства	25	70
Начислена заработная плата работникам управленческого персонала	26	70
Начислена заработная плата работникам, занятым исправлением брака	28	70
Начислена заработная плата работникам обслуживающих производств и хозяйств	29	70
Начислена заработная плата работникам, занятым в торговой деятельности или операциях по продаже готовой продукции	44	70
Начислена заработная плата работникам, занятым выполнением работ, затраты по которым относятся к расходам будущих периодов	97	70
Начислена заработная плата работникам, занятым приобретением и подготовкой материалов	10	70
Начислена заработная плата работникам, занятым приобретением и монтажом объектов основных средств или НМА	08	70
Выплата заработной платы работникам	70	50, 51
Отражение депонированных сумм	70	76-4
Выплата депонированных сумм	76-4	50, 51

В соответствии с ТК РФ допускается по письменному заявлению работника производить оплату труда в *неденежной* (натуральной) форме. Выплата заработной платы в натуральной форме означает реализацию продукции, поэтому у организации возникает обязанность по начислению и уплате в бюджет НДС. Кроме того, по факту реализации продукции формируется финансовый результат.

Основные корреспонденции счетов, отражающие выплату заработной платы в натуральной форме, приведены в табл. 9.2.

Таблица 9.2

Корреспонденции счетов, отражающие выплату заработной платы в натуральной форме

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам организации	20, 23, 25 и др.	70
Отражена стоимость выданной работникам в натуральной форме готовой продукции по ценам реализации (с учетом НДС)	70	90-1
Отражена производственная себестоимость выданной готовой продукции	90-2	43
Отражен НДС от стоимости выданной продукции	90-3	68
Определен положительный финансовый результат (прибыль)	90-9	99

В соответствии с ТК РФ работникам должны предоставляться *ежегодные отпуска* с сохранением места работы, должности и среднего заработка, расчет которого производится исходя из фактически начисленной работнику заработной платы и фактически отработанного времени за 12 предшествующих календарных месяцев. Операции по начислению и выплате отпускных отражаются в бухгалтерском учете в том же порядке, что и операции по начислению и выплате заработной платы.

Обычно большинство работников уходит в отпуск в летнее время, из-за чего выплата отпускных в течение года происходит неравномерно. В целях равномерного включения предстоящих расходов на оплату отпусков работникам организации могут создавать резервы на предстоящую оплату отпусков.

Резервирование этих сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат (счета 20, 23, 25, 26, 29). Начисление сумм отпуска отражается по дебету счета 96 и кредиту счета 70. В случае превышения фактических затрат над суммой начисленного резерва производится доначисление недостающей суммы в резерв, а излишки сторнируются.

При утрате трудоспособности в связи с заболеванием, травмой, санитарно-курортным лечением, болезнью члена семьи, при карантине и по другим причинам работнику должно выплачиваться *пособие по временной нетрудоспособности* на основании листа нетрудоспособности (больничного листа). Как правило, финансирование выплаты пособий по временной нетрудоспособности застрахованным лицам осуществляется за счет средств бюджета Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС России), а также за счет средств работодателя. Таким образом, расходы, связанные с выплатой пособия по временной нетрудоспособности, частично выплачиваются организацией в счет причитающихся с нее страховых взносов в ФСС России, остальные расходы включаются в себестоимость продукции.

В бухгалтерском учете начисление пособий по временной нетрудоспособности, выплачиваемых за счет работодателя, отражается по дебету счетов учета затрат (счета 20, 23, 25, 26, 44) и кредиту счета 70.

Начисление пособий по временной нетрудоспособности, выплачиваемых за счет ФСС России, отражаются по кредиту счета 70 и дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Согласно гл. 23 НК РФ с общей суммы пособия по временной нетрудоспособности должен быть удержан НДФЛ.

9.3. УЧЕТ УДЕРЖАНИЙ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Из начисленной заработной платы штатных работников и лиц, работающих по договорам подряда, производятся различные удержания, которые можно разделить на две группы:

- обязательные удержания, предусмотренные законодательством Российской Федерации;
- удержания, производимые по инициативе администрации организации.

К *первой группе* удержаний относятся налог на доходы физических лиц (НДФЛ), удержания по исполнительным листам (алименты, штрафы и др.).

Особенности исчисления НДФЛ и порядок его перечисления в бюджет производится согласно гл. 23 НК РФ. В бухгалтерском учете удержание НДФЛ производится по дебету счета 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Взыскание по исполнительным листам производится после удержания НДФЛ. В бухгалтерском учете удержание по исполнительным листам производится по дебету счета 70 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Выдача или перечисление взыскателю отражается по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств (счета 50, 51).

Ко *второй группе* удержаний относятся удержания за причиненный организации материальный ущерб, допущенный брак, непогашенные займы, не возвращенные вовремя подотчетные суммы и т.д. В данном случае дебетуется счет 70 по кредиту счетов учета затрат.

9.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ (СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ)

Для обеспечения права граждан на государственное пенсионное и социальное страхование (обеспечение), а также медицинскую помощь организации (индивидуальные предприниматели) должны начислять в пользу работников, которым осуществляются выплаты и иные вознаграждения, страховые взносы во внебюджетные фонды: Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР), Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС России), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС). С 1 января 2017 г. действует новый порядок администрирования страховых взносов, определяемый гл. 34 НК РФ, в которой определены объект и база по страховым взносам, суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами, тарифы и особенности начисления и уплаты страховых взносов.

Тариф страхового взноса представляет собой величину страхового взноса на единицу измерения базы для исчисления страховых взносов. Тарифы страховых взносов устанавливаются в следующих размерах:

- на обязательное пенсионное страхование — 22%;
- на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством — 2,9%;
- на обязательное медицинское страхование — 5,1%.

Кроме перечисленных страховых взносов организации обязаны уплачивать страховые взносы в ФСС России на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в соответствии с Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», если они осуществляют выплаты дохода и иного вознаграждения работникам по трудовым договорам.

Ставка (страховой тариф) страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев (НС) на производстве и профессиональных заболеваний (ПЗ) определяется в зависимости от класса профессионального риска, к которому относится основной вид деятельности организации (индивидуального предпринимателя), и устанавливается специальным федеральным законом на каждый год. Класс профессионального риска — это уровень производственного травматизма, профессиональной заболеваемости и расходов на обеспечение по страхованию, сложившийся в отрасли экономики, к которой относится организация. Присваивает класс профессионального риска и устанавливает страховой тариф ФСС России.

Расчеты по страховым взносам осуществляются на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Для учета отдельных составляющих страховых взносов к счету 69 могут быть открыты следующие субсчета:

- 69-1 «Расчеты по страховым взносам в ПФР»;
- 69-2 «Расчеты по страховым взносам в ФСС России»;
- 69-3 «Расчеты по страховым взносам в ФФОМС»;
- 69-4 «Расчеты по страховым взносам в ФСС России на обязательное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний».

Начисление страховых взносов отражается по кредиту счета 69 и дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу). При этом суммы начисленных страховых взносов относятся в дебет тех счетов, на которые была отнесена начисленная оплата труда работников.

Пример 9.1

Данные за месяц по начисленной и выданной заработной плате, НДФЛ и страховым взносам представлены в табл. 9.3. Тариф страховых взносов на обязательное страхование от НС и ПЗ составляет 1%. НДФЛ рассчитан без учета стандартных вычетов.

Таблица 9.3

Начисленная заработная плата, налог на доходы физических лиц и страховые взносы организации за месяц,
тыс. руб.

Подразделение	Начисленная заработная плата	НДФЛ	Сумма к выплате	Выданная заработная плата из кассы	Депонированные суммы	Страховые взносы в ПФР	Страховые взносы в ФСС России	Страховые взносы в ФФОМС	Страховые взносы в ФСС России от не-частных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
Основное производство	5000	650	4350	4150	200	1100	145	255	50
Вспомогательные производства	2000	260	1740	1640	100	440	58	102	20
Обслуживающие производства	3000	390	2610	2360	250	660	87	153	30
Заводоуправление	1000	130	870	770	100	220	29	51	10
Торговое представительство	500	65	435	385	50	110	15	26	5
Итого	11 500	1495	10 005	9305	700	2530	334	587	115

Бухгалтерские проводки, отражающие начисление и выплату заработной платы, НДФЛ и страховых взносов, представлены в табл. 9.4.

Таблица 9.4

Бухгалтерские проводки по начислению и выплате заработной платы, налога на доходы физических лиц и страховых взносов

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70	5000
Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства	23	70	2000
Начислена заработная плата работникам обслуживающего производства	25	70	3000
Начислена заработная плата работникам заводоуправления	26	70	1000
Начислена заработная плата работникам торгового представительства	44	70	500
Удержан НДФЛ	70	68	1495
Уплачен НДФЛ	68	51	1495
Начислены страховые взносы в ПФР с заработной платы работников основного производства	20	69-1	1100
Начислены страховые взносы в ПФР с заработной платы работников вспомогательного производства	23	69-1	440
Начислены страховые взносы в ПФР с заработной платы работников обслуживающего производства	25	69-1	660
Начислены страховые взносы в ПФР с заработной платы работников заводоуправления	26	69-1	220
Начислены страховые взносы в ПФР с заработной платы работников торгового представительства	44	69-1	110

Продолжение табл. 9.4

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
Начислены страховые взносы в ФСС России с заработной платы работников основного производства	20	69-2	145
Начислены страховые взносы в ФСС России с заработной платы работников вспомогательного производства	23	69-2	58
Начислены страховые взносы в ФСС России с заработной платы работников обслуживающего производства	25	69-2	87
Начислены страховые взносы в ФСС России с заработной платы работников заводоуправления	26	69-2	29
Начислены страховые взносы в ФСС России с заработной платы работников торгового представительства	44	69-2	15
Начислены страховые взносы в ФФОМС с заработной платы работников основного производства	20	69-3	255
Начислены страховые взносы в ФФОМС с заработной платы работников вспомогательного производства	23	69-3	102
Начислены страховые взносы в ФФОМС с заработной платы работников обслуживающего производства	25	69-3	153
Начислены страховые взносы в ФФОМС с заработной платы работников заводоуправления	26	69-3	51
Начислены страховые взносы в ФФОМС с заработной платы работников торгового представительства	44	69-3	26

Окончание табл. 9.4

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
Начислены страховые взносы в ФСС России от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников основного производства	20	69-4	50
Начислены страховые взносы в ФСС России от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников вспомогательного производства	23	69-4	20
Начислены страховые взносы в ФСС России от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников обслуживающего производства	25	69-4	30
Начислены страховые взносы в ФСС России от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников заводоуправления	26	69-4	10
Начислены страховые взносы в ФСС России от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с заработной платы работников торгового представительства	44	69-4	5
Получены денежные средства в кассу организации из банка на выплату заработной платы работникам организации	50	51	10 005
Выплачена заработная плата работникам организации	70	50	9305
Депонированы денежные суммы	70	76	700
Перечислены в банк депонированные суммы	51	50	700

9.5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

В осуществлении хозяйственной деятельности организации могут выдавать наличные денежные средства своим работникам, например на командировочные расходы, хозяйственные расходы и пр. В этом случае денежные средства выдаются под отчет работникам. Работники, получающие денежные средства под отчет, называются **подотчетными лицами**. После использования денежных средств подотчетные лица должны представить отчет об израсходованных суммах с приложением оправдательных документов. Основанием для выдачи подотчетных сумм являются приказы руководителя организации или командировочные удостоверения. Подотчетные суммы выдаются работникам в размерах и на сроки, определяемые руководителем организации.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее *трех* дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки предъявить в бухгалтерию организации авансовый отчет об израсходованных суммах по унифицированной форме АО-1 «Авансовый отчет» (с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы), который проверяется бухгалтерией и утверждается руководителем организации.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданным ему подотчетным суммам на основании расходного кассового ордера (по унифицированной форме КО-2 «Расходный кассовый ордер»), в котором указывается целевое назначение подотчетной суммы.

В основании данных, отраженных в авансовом отчете, бухгалтерия списывает с подотчетного лица фактически израсходованные денежные средства. Выданные, но не израсходованные подотчетным лицом суммы подлежат возврату в кассу организации, что оформляется приходным кассовым ордером (по унифицированной форме КО-1 «Приходный кассовый ордер»). В случае перерасхода (когда работник истратил сумму, большую, чем полученный аванс) работнику выплачивается разница между фактически потраченной суммой и суммой аванса.

Учет расходов с подотчетными лицами ведется на **счете 71** «Расчеты с подотчетными лицами».

Выдача подотчетных сумм работникам отражается по дебету счета 71 в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств (счета 50, 51). На израсходованные подотчетными лицами

суммы счет 71 кредитуется со счетами, на которых учитываются затраты на приобретение ценностей, или другими счетами в зависимости от характера осуществленных расходов.

Корреспонденции счетов учета расчетов с подотчетными лицами, которые приобретают объекты основных средств, приведены в табл. 9.5.

Таблица 9.5

Корреспонденции счетов учета расчетов с подотчетными лицами

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выданы денежные суммы из кассы под отчет работнику на приобретение объекта основных средств, материалов и т.д.	71	50
Принят к учету на основании авансового отчета объект основных средств, приобретенный подотчетным лицом	08-3	71
Отражен НДС по приобретенному объекту основных средств	19-1	71
Приняты к учету на основании авансового отчета материалы, приобретенные подотчетным лицом	10, 15	71
Отражен НДС по приобретенным материалам	19-3	71
Возвращены в кассу организации неизрасходованные подотчетные суммы	50	71

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, переносятся с кредита счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В случае если работник своевременно не возвращает неизрасходованные подотчетные суммы, администрация организации может произвести их удержание из сумм заработной платы. Эти суммы списываются со счета 94 в дебет счета 70.

Пример 9.2

Работнику организации выдано под отчет 1500 руб. для приобретения материалов. При сдаче авансового отчета работник представил товарные и кассовые чеки, подтверждающие приобретение материалов на сумму 950 руб. (в том числе НДС — 145 руб.). Остаток в сумме 550 руб. не возвращен в кассу. Работнику начислена заработная плата — 18 000 руб. (НДФЛ составляет 2340 руб.).

- Таким образом, сумма, выданная работнику, составит 15 110 руб. (18 000 руб. – 2340 руб. – 550 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие расчеты с подотчетным лицом, приведены в табл. 9.6.

Таблица 9.6

Бухгалтерские проводки, отражающие расчеты с подотчетным лицом

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Выданы денежные суммы из кассы под отчет работнику на приобретение материалов	71	50	1500
Приняты к учету на основании авансового отчета материалы, приобретенные подотчетным лицом	10	71	805
Отражен НДС по приобретенным материалам	19-3	71	145
Списан неизрасходованный и своевременно не возвращенный остаток подотчетных сумм	94	71	550
Начислена заработная плата работнику	26	70	18 000
Удержан НДФЛ	70	68	2340
Удержана из заработной платы работника сумма невозвращенного остатка подотчетной суммы	70	94	550
Выдана заработная плата работнику	70	50	15 110

Командировочные расходы относятся в стоимость тех материальных ценностей, приобретение которых было целью командировки. Например, если командированный приобретал объект основных средств, то командировочные расходы включаются в стоимость объекта основных средств; если командированный приобретал материалы, то командировочные расходы включаются в стоимость материалов и т.д.

Пример 9.3

Работнику организации выдано под отчет 65 000 руб. для приобретения объекта основных средств. После возвращения из командировки работник представил авансовый отчет по произведенным расходам:

- 1) 5000 руб. — расходы на проезд согласно расчетным документам;
- 2) 1500 руб. — суточные в пределах установленных норм;
- 3) 1000 руб. — расходы по найму жилого помещения в пределах установленных норм;
- 4) 53 100 руб. — стоимость приобретенного объекта основных средств (в том числе НДС — 8100 руб.).

Неизрасходованная сумма в размере 4400 руб. (65 000 руб. — 5000 руб. — 1500 руб. — 1000 руб. — 53 100 руб.) возвращена в кассу.

Таким образом, фактическая первоначальная стоимость объекта основных средств составит 52 500 руб. (5000 руб. + 1500 руб. + 1000 руб. + 45 000 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие расчеты с подотчетным лицом, приведены в табл. 9.7.

Таблица 9.7

Бухгалтерские проводки, отражающие расчеты с подотчетным лицом

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Выданы денежные суммы из кассы под отчет работнику на приобретение объекта основных средств	71	50	65 000
Отражены расходы подотчетного лица на приобретение объекта основных средств	08	71	45 000
Отражен НДС по приобретенному объекту основных средств	19	71	8100
Отражены расходы на проезд согласно расчетным документам	08-4	71	5000
Отражены суточные в пределах установленных норм	08-4	71	1500
Отражены расходы по найму жилого помещения в пределах установленных норм	08-4	71	1000
Отражен возврат неизрасходованной подотчетной суммы в кассу	50	71	4400
Принят к учету объект основных средств	01	08-4	52 500

9.6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

Информация по всем видам расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, учитывается на **счете 73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К счету 73 могут быть открыты субсчета:

- 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

По дебету счета 73, субсчет 73-1, отражается сумма предоставленного работнику организации займа в корреспонденции со счетами учета денежных средств (счета 50, 51). На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, счет 73, субсчет 73-1, кредитруется в корреспонденции со счетами 50, 51. Суммы платежа могут быть возмещены из заработной платы по дебету счета 70 и кредиту счета 73.

Операции по выдаче и погашению займов отражаются корреспонденциями счетов, приведенными в табл. 9.8.

Таблица 9.8

Корреспонденции счетов учета операций по выдаче и погашению займов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма предоставленного работнику займа наличными денежными средствами	73-1	50
Перечислена с расчетного счета сумма займа, предоставленного работнику	73-1	51
Внесены в кассу наличные денежные средства в погашение задолженности по займу, ранее предоставленному работнику	50	73-1
Отражен возврат непосредственно на расчетный счет суммы займа, ранее предоставленного работнику	51	73-1
Удержанием из заработной платы погашается заем, предоставленный работнику	70	73-1

На субсчете 73-2 учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Суммы ущерба, подлежащие взысканию с виновных лиц, отражаются по дебету счета 73, субсчет 73-2, в корреспонденции с кредитом счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 28 «Брак в производстве» и др.

По кредиту счета 73, субсчет 73-2, записи производятся в корреспонденции:

- со счетами учета денежных средств — на суммы добровольного внесения платежей;
- со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на суммы удержаний из сумм по оплате труда;
- со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на суммы списанных недостач при отказе судом во взыскании ввиду необоснованности иска.

В соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации при использовании работником с согласия работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием. На счете 73 может осуществляться обособленно учет этих расходов. В частности, для учета указанных расходов можно открыть субсчет 73-3 «Расчеты по компенсации за использование личного имущества».

Контрольные вопросы и задания

1. Какими нормативными правовыми документами регламентируется начисление заработной платы работникам организации?
2. Что является заработной платой работника?
3. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета расчетов с персоналом по начислению и выплате заработной платы.
4. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета удержаний из заработной платы.
5. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета расчетов по страховым взносам.
6. Какой счет используется для учета расчетов по НДФЛ?
7. Кто является подотчетным лицом в организации?
8. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета расчетов с подотчетными лицами.
9. Какой счет используется для учета расчетов по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации?
10. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета расчетов с работниками по выданным займам.

Глава 10

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

10.1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Денежные средства организации представляют собой совокупность денег, находящихся в кассе, на банковских расчетных, валютных, специальных и депозитных счетах, аккредитивах, чековых книжках, в денежных документах.

В процессе хозяйственной деятельности организации постоянно ведут взаимные денежные расчеты, которые производятся либо в виде *безналичных* платежей, либо *наличными* деньгами (наличными платежами).

При осуществлении безналичных расчетов организации должны руководствоваться положением ЦБ России от 19.06.2012 № 383-П «Положение о правилах осуществления перевода денежных средств» (далее — Положение ЦБ), которым предусмотрены следующие формы безналичных расчетов:

- платежными поручениями;
- по аккредитиву;
- инкассовыми поручениями;
- чеками;
- в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование);
- в форме перевода электронных денежных средств.

Формы безналичных расчетов в валюте Российской Федерации организации выбирают самостоятельно и предусматривают в договорах, заключаемых ими со своими контрагентами (поставщиками, покупателями и др.).

При осуществлении безналичных расчетов в качестве участников расчетов рассматриваются плательщики и получатели средств (*взыскатели*), а также обслуживающие их банки и банки-корреспонденты. Взаимные претензии по расчетам между плательщиком и получателем средств, кроме возникших по вине банков, решаются в установленном законодательством порядке.

Для проведения той или иной операции по банковским счетам организация должна представить в банк расчетный документ, оформленный в установленном порядке.

Платежное поручение является расчетным документом, содержащим распоряжение владельца счета (организации-плательщика)

обслуживающему его банку о переводе определенной денежной суммы на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежные поручения должны приниматься банками независимо от наличия денежных средств на счете плательщика.

● **Аккредитив** предназначен для расчетов с одним получателем средств и представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (банком-эмитентом) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (исполняющий банк) произвести такие платежи.

● **Чек** — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

● **Инкассовое поручение** является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке.

● Как правило, организация осуществляет свои денежные расчеты со сторонними организациями путем *безналичных расчетов* через расчетные и (или) валютные счета в банках. Для ведения безналичных расчетов в рублях организация должна открыть хотя бы один расчетный счет в кредитной организации (банке), имеющей право на открытие и ведение банковских счетов юридических лиц.

● **Расчетный счет** — это счет, открытый в банке и предназначенный для хранения рублевых средств организации и проведения безналичных расчетов с другими юридическими и физическими лицами. На расчетный счет поступают выручка от продажи товаров (работ, услуг), суммы в погашение дебиторской задолженности, кредиты и займы и др. С расчетного счета организация осуществляет безналичные платежи за поставленные материальные ценности, по налогам и сборам, на выплату заработной платы работникам организации и т.д. Для ведения различного рода безналичных расчетов каждая организация может открыть в банковских учреждениях несколько расчетных, валютных и иных счетов.

● Движение (получение и расходование) *наличных* денег возникает в случае выплаты заработной платы сотрудникам, выдачи командировочных расходов, приобретения товаров и материалов, получение выручки и т.д.

● Движение наличных денег и их хранение осуществляется через *кассу* организации. К кассовым операциям относятся операции, связанные с получением и расходованием наличных денег непосредственно из кассы организации. В кассе организации помимо

наличных денег также могут находиться денежные документы, например почтовые марки, оплаченные авиабилеты и другие, а также ценные бумаги.

Обращение наличных денежных средств и ведение кассовых операций осуществляется в соответствии с Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства». Данный документ предусматривает наличие специально оборудованного помещения кассы, ведение кассовой книги и других кассовых документов по установленной форме, хранение свободных денежных средств в учреждениях банков; хранение наличных денег в кассе в пределах лимитов и т.д.

Работа в кассе организации возлагается на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей. На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя организации при условии заключения с ним договора о полной материальной ответственности.

К основным способам поступления наличных денежных средств в кассу организации относятся:

- поступление из банка по чеку на выплату заработной платы сотрудникам, на хозяйственные, операционные и командировочные расходы;
- поступление в виде выручки от покупателей и заказчиков за отгруженные товары, продукцию (выполненные работы, оказанные услуги);
- поступление в виде кредитов или займов, полученных от кредитных или других организаций;
- поступление в виде возврата авансов или займов, ранее выданных другим организациям; поступление наличных денежных средств при осуществлении операций, связанных с расчетами по оплате труда персонала организации, с персоналом по прочим операциям, учредителями и др.

Поступающие в кассу организации наличные денежные средства в первую очередь должны сдаваться на расчетный счет организации в банке. В остальных случаях наличные денежные средства могут выдаваться (расходоваться) из кассы организации на следующие цели:

- под отчет на хозяйственные и операционные расходы;
- на командировочные расходы;

- на выплату заработной платы;
- на выплату пособий по социальному страхованию;
- на выдачу займов работникам организации;
- на закупку товарно-материальных ценностей и др.

Для оформления и учета хозяйственных операций по движению денежных средств (кассовых операций) установлены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

- приходный кассовый ордер (форма № КО-1);
- расходный кассовый ордер (форма № КО-2);
- 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).

Факт *получения* денежных средств оформляется *приходным* кассовым ордерам. Наличные деньги выдаются из кассы по *расходным* кассовым ордерам или другим документам, например по платежной ведомости, заявлению на выдачу денег, счету и т.д.

При составлении приходного кассового ордера ему присваивается очередной порядковый номер, до передачи в кассу он регистрируется бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3).

Учет движения денежных средств в кассе ведется кассиром в кассовой книге. *Кассовая книга* является учетным регистром, в котором отражаются в хронологическом порядке все совершенные организацией кассовые операции, подтвержденные первичными документами.

10.2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ ОРГАНИЗАЦИИ

Синтетический учет наличия и движения денежных средств и денежных документов в кассе ведется на **счете 50 «Касса»**. По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

- 50-1 «Касса организации»;
- 50-2 «Операционная касса»;
- 50-3 «Денежные документы» и др.

Учет денежных средств в кассе самой организации осуществляется на субсчете 50-1 «Касса организации».

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитываются наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов и т.п.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в организации почтовые марки, марки государственной пошлины, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы.

Организация производит кассовые операции в иностранной валюте с использованием счета 50, на котором должны быть открыты соответствующие субсчета обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты (например, открыть субсчет 50-4 «Касса в иностранной валюте»).

Пример 10.1

В организации в течение периода имели место следующие хозяйственные факты:

- оприходованы наличные денежные средства по чеку с расчетного счета для выдачи заработной платы в размере 30 000 руб.;
- поступили наличные денежные средства в счет погашения дебиторской задолженности от покупателя — 4500 руб.;
- оформлен расход наличных денежных средств из кассы на выдачу заработной платы — 25 000 руб.;
- выданы деньги подотчетному лицу — 3000 руб.;
- сдана выручка организации на расчетный счет — 4500 руб.;
- возвращены подотчетным лицом неиспользованные денежные средства (подотчетные суммы) — 1000 руб.;
- перечислены в банк депонированные суммы заработной платы — 5000 руб.

Бухгалтерские проводки, отражающие кассовые операции, приведены в табл. 10.1.

Таблица 10.1

Бухгалтерские проводки, отражающие кассовые операции

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Оприходованы наличные денежные средства по чеку с расчетного счета	50-1	51	30 000
Поступление наличных денежных средств в счет погашения дебиторской задолженности от покупателя	50-1	62	4500

Окончание табл. 10.1

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Оформлен расход наличных денежных средств из кассы на выдачу заработной платы	70	50-1	25 000
Выданы деньги подотчетному лицу	71	50-1	3000
Сдана выручка организации на расчетный счет	51	50-1	4500
Возвращены подотчетным лицом неиспользованные денежные средства	50-1	71	1000
Перечислены в банк депонированные суммы заработной платы	51	50-1	5000

10.3. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНЫХ СЧЕТАХ

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в рублях на расчетных счетах организации, открытых в банках, ведется на **счете 51 «Расчетные счета»**.

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается соответственно списание денежных средств с расчетных счетов организации.

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании *выписок банка* по расчетному счету и приложений к ним платежных документов. На основании выписки по расчетному счету из банка могут осуществляться следующие корреспонденции счетов, приведенные в табл. 10.2.

Таблица 10.2

Корреспонденции счетов отражения операций по расчетному счету

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Произведена оплата поставщику за поступившие материалы с учетом НДС	60	51
Оплачены услуги банка	76	51
Получены в кассу денежные средства с расчетного счета	50-1	51

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получены из кассы денежные средства на расчетный счет	51	50-1
Получен банковский кредит	51	66, 67
Получена оплата от покупателя за ранее поставленную продукцию с учетом НДС	51	62
Погашение банковского кредита и перечисление процентов банку	66, 67	51

10.4. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА ВАЛЮТНОМ СЧЕТЕ

Средства в иностранной валюте любой коммерческой организации Российской Федерации должны храниться на его *валютном счете*. Как правило, валютный счет используется для проведения экспортно-импортных операций и других текущих валютных операций.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в иностранных валютах ведется на активном **счете 52** «Валютные счета». По дебету этого счета отражается поступление денежных средств на валютные счета организации, по кредиту счета — списание денежных средств с валютных счетов организации.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка по валютному счету и приложенных к ним расчетных документов.

Для учета операций по валютным счетам организация может открыть к счету 52 «Валютные счета» следующие субсчета:

- 52-1 «Транзитные валютные счета»;
- 52-2 «Текущие валютные счета» и др.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в *рублевой оценке*, которая определяется путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции или дату составления отчетности (согласно ПБУ 3/2006).

При пересчете стоимости активов и обязательств в валюте образуются *курсовые разницы*, т.е. разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства в валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату исполнения обязательств или отчетную дату составления отчетности, и рублевой оценкой этих активов или

обязательств, исчисленной по курсу ЦБ РФ в отчетном периоде или на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Пример 10.2

На первый день месяца на валютном счете организации находилось 20 тыс. долл. США. Курс доллара США на этот день составлял 60,0 руб./долл. На начало отчетного месяца эти денежные средства отражены в учете в сумме 1200 тыс. руб. (20 тыс. долл. · 60,0 руб./долл.).

На последний день месяца курс доллара составил 60,5 руб./долл. На день составления бухгалтерской отчетности указанные средства в иностранной валюте должны быть отражены в учете в сумме 1210 тыс. руб. (20 тыс. долл. · 60,5 руб./долл.). Полученная положительная курсовая разница — 10 тыс. руб. (1210 тыс. руб. — 1200 тыс. руб.).

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовый результат организации как прочие доходы и расходы по мере их принятия к бухгалтерскому учету (за исключением курсовой разницы по уставному капиталу, которая относится на добавочный капитал). Зачисление положительной курсовой разницы осуществляется на финансовые результаты в корреспонденции: дебет счета 52, кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы». Если бы имела место отрицательная курсовая разница, то она отразилась бы в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы» и кредит счета 52.

Поступление экспортной валютной выручки на транзитный валютный счет организации отражается по дебету счета 52, субсчет 52-1 «Транзитные валютные счета», в корреспонденции с кредитом счета 62.

Перевод валютной выручки с транзитного валютного счета на текущий валютный счет отражается на счете 52 (по дебету субсчета 52-2 «Текущие валютные счета» и кредиту субсчета 52-1 «Транзитные валютные счета»).

Иностранная валюта, списываемая банком по распоряжению организации с текущего валютного счета для продажи, отражается по дебету счета 57 «Переводы в пути» в корреспонденции с кредитом счета 52 «Валютные счета», субсчет 52-2 «Текущие валютные счета».

Расходы, связанные с оплатой услуг и комиссии банков, отражаются по дебету счета 91, субсчет 91-2, в корреспонденции со счетом учета расчетов, например в корреспонденции с кредитом счета 76. При продаже иностранной валюты к таким расходам организации относится комиссионное вознаграждение банку за оказанные услуги по продаже иностранной валюты.

Пример 10.3

Отражение операций, связанных с экспортом продукции.

20.01 отгружена продукция на экспорт по договору поставки на сумму 10 тыс. евро. Производственная себестоимость отгруженной продукции составит 500 тыс. руб.

Курс евро с 20.01 по 25.01 составлял 65,0 руб./евро. Выручка в рублевой оценке составит 650 тыс. руб. (10 тыс. евро · 65,0 руб./евро).

25.01 перечислена оплата (выручка) за продукцию в размере 10 тыс. евро на транзитный валютный счет.

25.01 осуществлена продажа 1000 евро (65 тыс. руб.). Оставшаяся часть валютной выручки (9000 евро) зачислена на текущий валютный счет в рублевой оценке 585 тыс. руб. (9 тыс. евро · 65,0 руб./евро).

27.01 банк перечислил на расчетный счет рублевый эквивалент проданной валюты в размере 64,5 тыс. руб., так как валютный курс ЦБ РФ в этот день установлен на уровне 65,5 руб./евро. Комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты составило 700 руб.

Отрицательная курсовая разница составит 500 руб. (1 тыс. евро × (64,5 – 65,0) руб./евро).

После продажи на валютном счете остается 9 тыс. евро. 31.01 курс евро — 65,2 руб./евро, поэтому положительная курсовая разница составит 1,8 тыс. руб. (9 тыс. евро · (65,2 – 65,0) руб./евро).

Положительный финансовый результат — 147 тыс. руб. (650 тыс. руб. — 500 тыс. руб. — 700 руб. — 500 руб. + 1800 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие реализацию на экспорт готовой продукции, приведены в табл. 10.3.

Таблица 10.3

**Бухгалтерские проводки, отражающие реализацию
на экспорт готовой продукции**

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
20.01	Отгружена продукция (экспортная поставка)	62-1	90-1	650 000
20.01	Отражена производственная себестоимость отгруженной продукции	90-2	43	50 0000
25.01	Перечислены на транзитный валютный счет денежные средства в счет погашения задолженности по экспортной поставке	52-1	62-1	650 000
25.01	Списана часть проданной валютной выручки	57	52-1	65 000

Окончание табл. 10.3

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
25.01	Оставшаяся часть валютной выручки зачислена на текущий валютный счет	52-2	52-1	585 000
26.01	Зачислены на расчетный счет рублевые средства от продажи иностранной валюты	51	57	64 500
26.01	Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса евро на дату ее списания с транзитного валютного счета	91-2	57	500
27.01	Начислено комиссионное вознаграждение банку	91-2	76	700
28.01	Перечислено комиссионное вознаграждение банку	76	51	700
31.01	Отражена положительная курсовая разница на конец месяца	52-2	91-1	1800
31.01	Отражен положительный финансовый результат от экспортной операции	91-9	99	147 000

10.5. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ

Наличие и движение денежных средств в рублях и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках и других платежных документах (кроме векселей) на текущих, особых и иных специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования учитываются на **счете 55 «Специальные счета в банках»**.

На счете 55 также учитывается движение средств целевого финансирования. В зависимости от вида учитываемых денежных средств к счету 55 могут быть открыты субсчета:

- 55-1 «Аккредитивы»;
- 55-2 «Чековые книжки»;
- 55-3 «Депозитные счета» и др.

На субсчете 55-1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах, расчеты по которым относятся к безналичной форме расчетов, их порядок регламентируется ЦБ РФ.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету субсчета 55-1, кредиту счетов 51, 52, 66 и других аналогичных счетов.

После использования аккредитивов, подтверждаемых выпиской банка, они списываются с субсчета 55-1 в дебет счета 60. Непользованные средства в аккредитивах восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были перечислены.

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках. При выдаче организации чековых книжек производится депонирование денежных средств организации, которое отражается по дебету субсчета 55-2 и кредиту 51, 52, 66 и других аналогичных счетов.

По мере оплаты выданных организации чеков суммы по полученным книжкам списываются согласно выпискам банка с кредита субсчета 55-2 в дебет счета 76 и других аналогичных счетов.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывается движение денежных средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету субсчета 55-3 в корреспонденции со счетом 51 или счетом 52. При возврате банком сумм вкладов в учете организации производятся обратные записи.

На отдельных субсчетах, открываемых к счету 55, учитывается движение средств, обособленно хранящихся в банке. В частности, на них должны учитываться поступившие в организацию бюджетные средства на финансирование капитальных вложений, аккумулируемые и расходующиеся организацией с отдельного счета, и т.д.

Контрольные вопросы и задания

1. Раскройте особенности осуществления кассовых операций.
2. Каким образом осуществляются безналичные расчеты?
3. Приведите формы безналичных расчетов.
4. Какие бухгалтерские счета используются для учета денежных средств?
5. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета кассовых операций.
6. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета денежных средств на расчетных счетах.
7. Приведите корреспонденции счетов, которые используются в бухгалтерском учете для учета денежных средств на валютном счете.
8. Дайте определение понятию «курсовая разница в бухгалтерском учете».
9. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета курсовой разницы.

10. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета экспорта продукции.
11. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета денежных средств на специальных счетах.

Глава 11

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ

11.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ

Организация для формирования хозяйственных средств помимо собственных источников может привлекать заемные средства. Передача заемных средств осуществляется на основании положений Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ).

В ГК РФ формы кредита определены в виде:

- договора займа (ст. 807 ГК РФ);
- кредитного договора (ст. 819 ГК РФ);
- договора товарного кредита (ст. 822 ГК РФ);
- договора коммерческого кредита (ст. 823 ГК РФ);
- выдачи векселя (ст. 815 ГК РФ);
- выпуска и передачи облигаций (ст. 815 ГК РФ);
- аванса, полученного организацией (в качестве предоплаты) и др.

По **договору займа** одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей. Договор займа между юридическими лицами должен быть заключен в письменной форме независимо от суммы займа.

По **кредитному договору** банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. Кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность кредитного договора.

Договор товарного кредита — это договор, предусматривающий обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи. Условия о количестве, об ассортименте, о комплектности, о качестве, о таре и (или) об упаковке предоставляемых вещей должны исполняться в соответствии с правилами о договоре купли-продажи товаров (ст. 465–485 ГК РФ), если иное не предусмотрено договором товарного кредита.

Договор коммерческого кредита — это договор, исполнение которого связано с передачей в собственность другой стороне денежных

сумм или других вещей в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит), если иное не установлено законом.

Вексель — это удостоверяющий ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы. Особенность векселя в качестве заемного средства по сравнению с обычными займами или кредитами состоит в том, что проценты по векселю (или дисконт) в любом случае выплачиваются вместе с погашением основного долга. В остальном расчеты по векселю ничем не отличаются от обычного кредита или займа.

Договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи **облигации**, которой признается ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Ссудный процент (процентные деньги, проценты) — это плата, получаемая кредитором (заимодавцем) от заемщика за пользование ссуженными деньгами или материальными ценностями (вещами), другими словами — это доход, получаемый собственниками заемных средств и представляющий собой их цену.

Для определения размера ссудного процента используют показатель *ставки процента*, который рассчитывается как отношение годового дохода к величине заемных средств. Уровень ставки процента зависит от множества факторов, например от темпа инфляции, риска, срока возврата кредита, спроса на кредиты и займы, доходности, приемлемой для кредитора, и т.д.

Временной интервал, к которому приурочена процентная ставка, называют *периодом начисления* (год, полугодие, месяц и т.д.). Проценты согласно договоренности между кредитором и заемщиком выплачиваются по мере начисления или присоединяются к основной сумме долга (капитализация процентов). *

11.2. УЧЕТ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ЗАЕМНЫМ СРЕДСТВАМ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ

Правила учета заемных обязательств организаций и порядок учета задолженности по полученным займам, кредитам и вы-

данным заемным обязательствам регламентируются ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Задача бухгалтерского учета заемных средств и выданных заемных обязательств заключается в раскрытии информации:

- о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);
- суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы;
- величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;
- сроках погашения займов (кредитов) и пр.

В бухгалтерском учете задолженность подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. *Краткосрочной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по договору не превышает 12 мес. *Долгосрочной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по договору превышает 12 мес.

Информация о состоянии краткосрочных кредитов и займов, полученных организацией, учитывается на **счете 66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Информация о состоянии долгосрочных кредитов и займов, полученных организацией, учитывается на **счете 67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

На счете 66 могут открываться субсчета:

- 66-1 «Основной долг по полученным кредитам и займам»;
- 66-2 «Проценты к уплате по полученным кредитам и займам»;
- 66-3 «Штрафные санкции»;
- 66-4 «Основной долг по просроченным кредитам и займам»;
- 66-5 «Вексельные займы»;
- 66-6 «Облигационные займы» и т.д.

Аналогичные субсчета можно открывать на счете 67.

В бухгалтерском учете суммы полученных краткосрочных (долгосрочных) кредитов и займов отражаются по кредиту счета 66 (или счета 67) в корреспонденции со счетами учета денежных средств (счета 50, 51, 52, 55), со счетом 60 и др.

При погашении кредитов или займов суммы погашения основного долга отражаются по дебету счета 66, 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Кредитовое сальдо счетов 66 и 67 показывает сумму непогашенного займа или кредита на конец и начало периода. Корреспонденции счетов учета кредиторской задолженности по краткосрочным (долгосрочным) кредитам и займам приведены в табл. 11.1.

Таблица 11.1

Корреспонденции счетов учета кредиторской задолженности по краткосрочным (долгосрочным) кредитам и займам

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена задолженность по полученному краткосрочному (долгосрочному) займу или кредиту	50, 51, 52, 55	66-1, 67-1
Отражено получение коммерческого кредита	60	66-1, 67-1
Погашение задолженности по кредитам и займам	66-1, 67-1	50, 51, 52, 55

Обособленно учитывается информация о размещенных заемных обязательствах, обеспеченных векселями или облигациями.

Если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 в корреспонденции со счетом 66 или 67 (по номинальной стоимости облигаций) и счетом 98 «Доходы будущих периодов» (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98, списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счета 66 или 67 в дебет счета 91, субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Расходы, связанные с организацией выпуска облигаций, учитываются по дебету счета 91, субсчет 91-2, в корреспонденции со счетами учетов или денежных средств.

Корреспонденции счетов учета заемных средств, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций, приведены в табл. 11.2.

Таблица 11.2

Корреспонденции счетов учета заемных средств, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Размещение облигаций по цене выше их номинальной стоимости		
Отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций	51	66-6, 67-6

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена сумма превышения цены размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций над их номинальной стоимостью	51	98
Отнесена в состав прочих доходов разница между ценой размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций и их номинальной стоимостью (списание указанной разницы производится равномерно в течение всего срока обращения облигаций)	98	91-1
Размещение облигаций по цене ниже их номинальной стоимости		
Отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций	51	66-6, 67-6
Доначислена разница между ценой размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций и их номинальной стоимостью (доначисление указанной разницы до номинальной стоимости облигаций производится равномерно в течение всего срока обращения облигаций)	91-2	66-6, 67-6
Погашение облигаций		
Погашена номинальная стоимость краткосрочных (долгосрочных) облигаций	66-6, 67-6	51

Пример 11.1

1 января организация разместила облигации номинальной стоимостью 100 000 руб. на три месяца. Рыночная стоимость облигаций составила 130 000 руб. В течение трех месяцев ежемесячно часть разницы между номинальной и рыночной стоимостью в размере 10 000 руб. отнесится на финансовый результат.

Бухгалтерские проводки, отражающие операции по размещению облигаций, приведены в табл. 11.3.

Таблица 11.3

Бухгалтерские проводки, отражающие операции по размещению облигаций

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
01.01	Отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций	51	66-6	100 000

Окончание табл. 11.3

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
01.01	Отражена сумма превышения цены размещения краткосрочных облигаций над их номинальной стоимостью	51	98	30 000
31.01	Отнесена в состав прочих доходов разница между ценой размещения краткосрочных облигаций и их номинальной стоимостью за январь	98	91-1	10 000
28.02	Отнесена в состав прочих доходов разница между ценой размещения краткосрочных облигаций и их номинальной стоимостью за февраль	98	91-1	10 000
31.03	Отнесена в состав прочих доходов разница между ценой размещения краткосрочных облигаций и их номинальной стоимостью за март	98	91-1	10 000
01.04	Погашена номинальная стоимость краткосрочных облигаций	66-6	51	100 000

В соответствии с принятой учетной политикой в отношении заемных средств, срок погашения которых по договору займа или кредита не превышает 12 мес (срок погашения долга начал составлять менее года), организация-заемщик может:

- осуществить перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность;
- учитывать эти заемные средства до истечения указанного срока в составе долгосрочной задолженности.

В случае выбора первого способа организация-заемщик осуществляет перевод долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в краткосрочную задолженность записью: К 67 — Д 66.

При ведении учета заемных средств организация должна обеспечить отдельный учет срочной и просроченной задолженности.

Под *срочной задолженностью* понимается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора наступил или продлен (продлонгирован) в установленном порядке. Под *просроченной задолженностью* понимается задолжен-

ность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Организация-заемщик по истечении срока платежа обязана обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа или кредита заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

11.3. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ

ПБУ 15/2008 устанавливает следующий перечень расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, который включает:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам.

Дополнительными расходами по займам и кредитам являются:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Для целей бухгалтерского учета проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу, и дополнительные расходы по займам относятся к *прочим расходам*, которые должны учитываться в том отчетном периоде, в котором они были произведены. Эти расходы признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость *инвестиционного актива*, т.е. объекта имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление (объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком в качестве внеоборотных активов). В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Причитающиеся по кредитам и займам проценты учитываются по кредиту счетов 66 или 67 в корреспонденции со счетом 91, субсчет 91-2. Начисленные суммы процентов учитываются обособленно. Выплата процентов по полученным краткосрочным (долгосрочным) займам и кредитам отражается по дебету счета 66 или 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Причитающиеся по выданным векселям и размещенным облигациям проценты и дисконт отражаются по кредиту счета 66 (счета 67) в корреспонденции с дебетом счета 91, субсчет 91-2.

Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) и иных долговых обязательств учитываются на отдельных субсчетах, открываемых к счетам 66 и 67.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств учитывается организацией-векселедержателем по кредиту счетов 66 или 67 (номинальная стоимость векселя) и дебету счетов 51 или 52 (фактически полученная сумма денежных средств) и 91 (учетный процент, уплаченный кредитной организацией).

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от кредитной организации в результате учета (дисконта) векселей, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу производится запись по дебету счета 66 или 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Пример 11.2

Организация заключила:

1) кредитный договор с банком на получение кредита в сумме 100 000 руб. (с 1 января 2017 г. до 1 февраля 2018 г.). Срок договора — 396 дней. Процентная ставка — 20% годовых. Выплата процентов осуществляется 1 августа и в конце срока договора. Часть кредита погашается 1 августа на сумму 40 000 руб. (через 212 дней). Остаток кредита погашается 1 февраля 2018 г.;

2) договор займа с организацией на получение займа в сумме 50 000 руб. (с 1 февраля 2017 г. до 1 мая 2017 г.). Срок договора — 89 дней. Процентная ставка — 17% годовых. Выплата процентов в конце срока договора;

3) договор займа с организацией на получение займа в сумме 200 000 руб., обеспеченного векселем номинальной стоимостью 220 000 руб. Срок обращения векселя — с 1 марта до 1 июня 2017 г. (92 дня). Дисконт составляет 20 000 руб. (разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств при размещении векселя организацией-заемщиком).

Величина процентов по кредитному договору, начисленная и выплаченная 1 августа 2017 г., составит

$$100\,000 \cdot \frac{212}{365} \cdot 20\% = 11\,616 \text{ руб.}$$

Величина процентов по кредитному договору, начисленная и выплаченная 1 февраля 2018 г., составит

$$(100\,000 - 40\,000) \cdot \frac{184}{365} \cdot 20\% = 6049 \text{ руб.}$$

Величина процентов по договору займа, начисленная и выплаченная 1 мая 2017 г., составит

$$50000 \cdot \frac{89}{365} \cdot 17\% = 2073 \text{ руб.}$$

Списание дисконта по векселю производится равномерно в течение всего срока обращения векселя. За март сумма списания составит

$$20000 \cdot \frac{31}{92} = 6739 \text{ руб.}$$

За апрель сумма списания составит

$$20000 \cdot \frac{30}{92} = 6522 \text{ руб.}$$

За май сумма списания составит

$$20000 \cdot \frac{31}{92} = 6739 \text{ руб.}$$

Бухгалтерские проводки, отражающие операции по привлечению заемных средств и их погашению, приведены в табл. 11.4.

Таблица 11.4

Бухгалтерские проводки, отражающие операции по привлечению заемных средств и их погашению

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
01.01.2017	Получен долгосрочный кредит банка	51	67-1	100 000
01.02.2017	Получен краткосрочный заем от организации	51	66-1	50 000
01.03.2017	Получен заем, обеспеченный векселем (кредиторская задолженность в сумме фактически поступивших денежных средств)	51	66-1	200 000
01.03.2017	Выдан вексель в обеспечение займа	66-1	66-5	200 000
01.03.2017	Учен в составе расходов будущих периодов дисконт по выданному векселю	97	66-5	20 000
01.04.2017	Отнесена в состав прочих расходов часть дисконта за март	91-2	97	6739
01.05.2017	Отнесена в состав прочих расходов часть дисконта за апрель	91-2	97	6522

Окончание табл. 11.4

Дата	Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
01.05.2017	Отнесена в состав прочих расходов сумма процентов по займу	91-2	66-2	2073
01.05.2017	Погашена кредиторская задолженность по процентам перед организацией по займу	66-2	51	2073
01.05.2017	Погашена основная сумма долга по займу перед организацией	66-1	51	50 000
01.06.2017	Отнесена в состав прочих расходов часть дисконта за май	91-2	97	6739
01.06.2017	Произведена оплата векселя, выданного в обеспечение займа	66-5	51	220 000
01.08.2017	Отнесена в состав прочих расходов сумма процентов по кредиту	91-2	67-2	11 616
01.08.2017	Погашена кредиторская задолженность по процентам перед банком по кредиту	67-2	51	11 616
01.08.2017	Погашена часть кредита	67-1	51	40 000
01.02.2018	Отнесена в состав прочих расходов сумма процентов по кредиту	92-2	67-2	6049
01.02.2018	Погашена кредиторская задолженность по процентам перед банком по кредиту	67-2	51	6049
01.02.2018	Погашен остаток кредита	67-1	51	60 000

11.4. УЧЕТ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ, ВЫРАЖЕННЫХ В ВАЛЮТЕ

В хозяйственной деятельности организации могут использовать заемные средства в иностранной валюте. Порядок ведения бухгалтерского учета валютных кредитов и займов в каждом случае будет определяться условиями конкретного кредитного договора.

Обобщенная информация об обязательствах по кредитам и займам, полученным в иностранной валюте, формируется на счетах 66 и 67.

Задолженность по валютным кредитам показывается в валюте расчетов и в рублевой оценке. Пересчет производится по курсу ЦБ РФ, действующему на дату получения кредитов, дату их возврата, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Пересчет кредитных обязательств в иностранных валютах обуславливает возникновение *курсовых разниц*, которые подлежат зачислению на финансовые результаты как прочие доходы или расходы.

Корреспонденции счетов учета валютных кредитов, полученных организацией, представлены в табл. 11.5.

Таблица 11.5

**Корреспонденции счетов учета валютных кредитов,
полученных организацией**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Полученный кредит зачислен на транзитный валютный счет	52-1	66-1, 67-1
Полученный кредит перечислен на текущий валютный счет	52-2	52-1
Отражена отрицательная курсовая разница на момент уплаты процентов по займам в иностранной валюте	91-2	66-1, 67-1
Отражена положительная курсовая разница на момент уплаты процентов по займам в иностранной валюте	66-1, 67-1	91-1
Начислены проценты по валютным кредитам	91-2	66-1, 67-1
Перечислены банку проценты по валютным кредитам	66-1, 67-1	52-2
Отражен перевод долгосрочных кредитных обязательств в краткосрочные	67-1	66-1
Возврат валютного кредита	66-1, 67-1	52-2

Контрольные вопросы и задания

1. Какие формы кредита определены Гражданским кодексом Российской Федерации?
2. Дайте определение понятию «ссудный процент».
3. Какая задолженность организации считается краткосрочной?
4. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета задолженности по краткосрочным (долгосрочным) кредитам и займам.

5. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета заемных средств, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций.
6. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета получения краткосрочного займа путем выдачи векселя.
7. Какая задолженность считается просроченной?
8. Какие расходы связаны с получением и использованием займов и кредитов?
9. Приведите корреспонденции счетов, которые используются для учета расходов, связанных с получением и использованием займов и кредитов.
10. Раскройте особенности учета заемных средств, выраженных в валюте.

Глава 12

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

12.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации регламентируются ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве **финансовых вложений** необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в ценные бумаги, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставляемые другим организациям займы.

Финансовые вложения в зависимости от срока, на который они произведены, подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. К *долгосрочным* относятся финансовые вложения, произведенные на срок более 12 мес. К *краткосрочным* относятся финансовые вложения, произведенные на срок до 12 мес включительно.

К финансовым вложениям организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) в целях получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая формируется как сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться. Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в прочие доходы или расходы). Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

Доходы по финансовым вложениям признаются *прочими* доходами. Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, а также расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки и т.п., признаются *прочими* расходами организации.

В случае обесценения финансовых вложений организация образует *резерв под обесценение финансовых вложений* на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов). В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

12.2. УЧЕТ ВКЛАДОВ В УСТАВНЫЕ КАПИТАЛЫ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

По действующему законодательству Российской Федерации организации вправе осуществлять финансовые вложения в виде вкладов в уставные капиталы других организаций на территории Российской Федерации и за ее пределами. Вклад в уставный (складочный) капитал может быть внесен в денежной форме или путем внесения имущества (внеоборотных активов, материальных и иных ценностей).

Организация, передав свои свободные активы в уставный капитал другой организации, получает право на получение дивидендов и участие в управлении этой организацией.

Первичными документами, подтверждающими финансовые вложения организации в виде вклада в уставный капитал и служащими основной для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражаются денежные средства и денежная оценка имущества, вносимого учредителями в счет вклада в уставный капитал;
- платежные документы, свидетельствующие о перечислении денежных средств в счет вклада в уставный капитал, и др.

Для учета финансовых вложений используется **счет 58 «Финансовые вложения»**.

Учет финансовых вложений в виде вклада в уставный капитал организаций осуществляется на счете 58, субсчет 58-1 «Паи и акции».

Финансовые вложения организации в виде денежных вкладов в уставный капитал другой организации отражаются по дебету счета 58, субсчет 58-1, и кредиту счетов учета денежных средств (счета 50, 51, 52).

Осуществленные организацией финансовые вложения в виде переданного имущества отражаются по дебету счета 58, субсчет 58-1, и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений (счета 01, 04, 10 и др.). Передаваемые в счет вклада в уставный капитал другой организации основные и нематериальные активы должны списываться по остаточной стоимости.

Положительная (или отрицательная) разница между согласованной оценкой вклада и балансовой стоимостью передаваемого имущества учитывается на счете 58, субсчет 58-1, в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 91 «Прочие доходы и расходы». Эта разница представляет собой прочие доходы или прочие расходы организации и должна списываться со счета 91, субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), в дебет (отрицательная разница) или кредит (положительная разница) счета 99 «Прибыли и убытки».

В налоговом учете передача имущества и нематериальных активов в уставный капитал других организаций не признается его реализацией, поэтому указанные вклады в уставный капитал не облагаются НДС.

Корреспонденции счетов при передаче активов в счет вклада в уставный капитал других организаций для варианта, когда известно, что эти активы будут переданы, приведены в табл. 12.1.

Таблица 12.1

Корреспонденции счетов при передаче активов в счет вклада в уставный капитал других организаций

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Передача объекта основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации		
Отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал другой организации (по первоначальной стоимости передаваемого объекта)	58-1	76
Списана первоначальная стоимость передаваемого объекта	01-2	01-1

Окончание табл. 12.1

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена передача объекта в счет вклада в уставный капитал другой организации (по первоначальной стоимости передаваемого объекта)	76	01-2
Передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации		
Отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал другой организации (по первоначальной стоимости передаваемого объекта)	58-1	76
Отражена передача объекта в счет вклада в уставный капитал другой организации (по первоначальной стоимости передаваемого объекта)	76	04
Передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации		
Отражены финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал другой организации (по балансовой стоимости передаваемых материалов)	58-1	76
Отражена передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации (по балансовой стоимости передаваемых материалов)	76	10

Необходимо иметь в виду, что в бухгалтерском учете для принимающей организации первоначальной стоимостью материалов, основных средств и нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Если согласованная денежная оценка вклада не будет совпадать с балансовой (остаточной) стоимостью передаваемого имущества, то при передаче имущества в счет вклада в уставный капитал другой организации между ними будет возникать положительная или отрицательная разница.

Положительная разница возникает в случае, когда денежная оценка передаваемого имущества, согласованная учредителями, будет больше его балансовой (остаточной) стоимости. Положи-

тельную разницу следует рассматривать в бухгалтерском учете как прочие доходы организации.

Отрицательная разница возникает в случае, когда денежная оценка передаваемого имущества, согласованная учредителями, будет меньше его балансовой (остаточной) стоимости. Отрицательную разницу следует рассматривать в бухгалтерском учете как прочие расходы организации.

12.3. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В АКЦИИ, ОБЛИГАЦИИ И ВЕКСЕЛЯ

Процесс движения ценных бумаг (в том числе акций и облигаций) в организации включает три основных этапа.

На *первом этапе* осуществляется приобретение ценных бумаг и их принятие к учету в виде финансовых вложений организации. Принятие ценных бумаг к учету должно происходить на дату перехода собственности на них к организации.

На *втором этапе* организация осуществляет хранение приобретенных ценных бумаг и получает причитающиеся по данным бумагам дивиденды (доходы).

На *третьем этапе* организация в случае надобности может осуществить реализацию (продажу) или погашение принадлежащих ей ценных бумаг.

Все принятые к учету и хранящиеся в организации ценные бумаги должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг. Данная книга должна иметь следующие обязательные реквизиты: наименование эмитента, номинальную цену ценной бумаги, покупную стоимость, серию и другие, общее количество, дату покупки, дату продажи. Книга учета ценных бумаг должна быть сброшюрована, пронумерована и скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера. Ответственность за организацию хранения Книги учета ценных бумаг отвечает руководитель организации.

Наиболее распространенный вид финансовых вложений — это вложения в акции, облигации и векселя.

Операции по приобретению организацией акций за плату отражаются на счете 58, субсчет 58-1, в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств (счета 50, 51 и др.).

Для учета расчетов с контрагентом — продавцом акций в случае неполной оплаты за акции может быть использован счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Неоплаченная часть суммы, подлежащей уплате за приобретенные акции, будет пока-

зываться в бухгалтерском балансе по счету 76 как кредиторская задолженность.

После получения акций и документов, подтверждающих право собственности на приобретенные акции, дебиторская задолженность погашается, и акции принимаются к учету по дебету счета 58, субсчет 58-1, в корреспонденции с кредитом счета 76.

В этом случае операции по приобретению акций других организаций могут быть отражены корреспонденциями счетов, приведенными в табл. 12.2.

Таблица 12.2

**Корреспонденции счетов учета операций по приобретению
акций других организаций**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получено право собственности на акции	58-1	76
Перечислена часть денежных средств в оплату приобретенных акций	76	51
Приняты к учету оплаченные с валютного счета акции	58-1	52

Операция по поступлению акций других организаций в счет вклада в уставный капитал данной организации отражается в учете по дебету счета 58, субсчет 58-1, в корреспонденции с кредитом счета 75, субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Причитающиеся организации по акциям дивиденды учитываются по дебету счета 76, субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам», и кредиту счета 91, субсчет 91-1.

Полученные организацией денежные средства в счет начисленных дивидендов отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76, субсчет 76-3.

Учет наличия и движения финансовых вложений в *облигации* осуществляется на субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги» к счету 58.

Приобретение облигаций осуществляется по договору с эмитентом. **Эмитентом** является организация, производящая эмиссию, т.е. выпуск в обращение ценных бумаг, в том числе облигаций.

Операции по приобретению организацией облигаций за плату денежными средствами отражаются по дебету счета 58, субсчет 58-2, и кредиту счета 51 или 52. Для учета расчетов с продавцом облигаций может использоваться счет 76.

Организация по приобретенным облигациям может получить доходы в виде:

- процентов по облигациям;
- разницы между ценой покупки и ценой погашения облигаций;
- разницы между ценой покупки и ценой перепродажи облигаций.

Эти доходы для целей бухгалтерского учета относятся к прочим доходам, поэтому причитающиеся организации проценты и иные доходы по облигациям учитываются по дебету счета 76, субсчет 76-3, и кредиту счета 91, субсчет 91-1.

Погашение и продажа облигаций, учитываемых на счете 58, отражаются по дебету счета 91 (кроме организаций — профессиональных участников рынка ценных бумаг, которые отражают эти операции на счете 90 «Продажи»).

Во многих случаях организации приобретают облигации по цене, отличающейся от их номинальной стоимости, т.е. стоимости, указанной в облигации. Разницу между покупной ценой (суммой фактических затрат на приобретение) облигаций и их номинальной стоимостью в течение срока их обращения разрешается равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовый результат.

Пример 12.1

Организация приобрела облигации на сумму 64 000 руб. Срок погашения облигаций равен двум годам. Номинальная стоимость приобретенных облигаций составляет 62 000 руб. По облигациям ежегодно выплачивается процент, начисляемый по ставке 10% годовых. Через два года организация получает денежные средства в счет погашения облигаций по номинальной стоимости.

По истечении года проценты (доход) по облигациям составит 6400 руб. (64 000 руб. · 10%). Половина разницы между покупной и номинальной стоимостью облигации составит 1000 руб. (2000 руб./2).

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение облигаций и получение по ним дохода, приведены в табл. 12.3.

Таблица 12.3

Бухгалтерские проводки, отражающие приобретение облигаций и получение по ним дохода *

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Перечислены денежные средства в оплату облигаций	76	51	64 000

Окончание табл. 12.3

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Приняты к учету приобретенные облигации	58-2	76	64 000
Получена сумма дохода (проценты) по облигациям за первый год	51	76	6400
Списана 1/2 часть разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций за год	76	58-2	1000
Отражена сумма чистого дохода по облигациям за год (разница между полученными процентами и 1/2 суммы превышения покупной цены облигаций над их номинальной стоимостью)	76	91-1	5400
Получена сумма дохода (проценты) по облигациям за второй год	51	76	6400
Списана 1/2 часть разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций за год	76	58-2	1000
Отражена сумма чистого дохода по облигациям за год (разница между полученными процентами и 1/2 суммы превышения покупной цены облигаций над их номинальной стоимостью)	76	91-1	5400
Отражена задолженность эмитента по выплате денежных средств в счет погашения облигаций при наступлении срока погашения облигаций	76	91-1	64 000
Списана балансовая (номинальная) стоимость погашаемых облигаций	91-2	58-2	64 000
Поступили денежные средства в счет погашения облигаций	51	76	64 000

Приобретение *векселей* организацией может происходить в результате расчетов с покупателями и заказчиками, а также в целях извлечения инвестиционного дохода от операций с векселями.

Векселя, получаемые или приобретаемые организацией в целях извлечения инвестиционного дохода, выступают в качестве ценной

бумаги. В таких случаях учет векселей осуществляется в том же порядке, как и учет долговых ценных бумаг (в частности, облигаций). Учет наличия и движения инвестиций в векселя осуществляется на счете 58, субсчет 58-2.

Приобретение организацией векселей отражается по дебету счета 58, субсчет 58-2, и кредиту счета 51 или 52. Для учета расчетов с продавцом векселей можно пользоваться счетом 76.

Организация может получить доходы по приобретенным векселям в виде процентов по векселям или дисконта, которые относятся к прочим доходам, которые учитываются по дебету счетов учета денежных средств (счета 50, 50 и др.) и кредиту счета 91, субсчет 91-1.

Проценты по векселю могут быть включены в номинальную цену векселя или оплачиваться сверх этой цены. В этом случае доход по векселю определится в виде разницы между ценой погашения (продажи) векселя и суммой покупки либо при погашении векселя доход обозначен и равен сумме процентов.

Пример 12.2

Организация приобрела простой банковский вексель номиналом 100 000 руб. на три месяца под 15% годовых. По истечении трех месяцев вексель погашается по номинальной стоимости.

Доходы по векселю составят

$$100000 \cdot \frac{3}{12} \cdot 15\% = 3750 \text{ руб.}$$

Бухгалтерские проводки, отражающие вексельные операции при наличии процентов, приведены в табл. 12.4.

Таблица 12.4

Бухгалтерские проводки, отражающие операции с векселями при наличии процентов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено приобретение банковского процентного векселя по сумме фактических затрат	58-2	51	100 000
Получены доходы (проценты по векселю за три месяца)	51	91-1	3750
Вексель предъявлен к оплате	91-2	58-2	100 000
Получен платеж по векселю	51	91-1	100 000
Отражен финансовый результат (доход в виде процентов по векселю)	91-9	99	3750

Пример 12.3

Организация приобретает простой вексель номиналом 250 000 руб. за 230 000 руб. Дисконт составляет 20 000 руб. По истечении трех месяцев вексель погашается по номинальной стоимости.

Бухгалтерские проводки, отражающие вексельные операции при наличии дисконта, приведены в табл. 12.5.

Таблица 12.5

Бухгалтерские записи по отражению вексельных операций при наличии дисконта

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено приобретение банковского процентного векселя по сумме фактических затрат	58-2	51	230 000
Получен платеж по векселю по номинальной стоимости (погашение векселя)	51	91-1	250 000
Списана балансовая стоимость погашаемого векселя	91-2	58-2	230 000
Отражен финансовый результат (доход в виде дисконта)	91-9	99	20 000

В случаях когда сумма приобретенного векселя выражена в иностранной валюте, она для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли. Указанный пересчет в рубли производится по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте, т.е. на дату приобретения векселя.

12.4. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ВИДЕ ЗАЙМОВ

Организации имеют право предоставлять другим юридическим и физическим лицам займы в соответствии с заключенными договорами займа. По договору займа могут передаваться денежные средства и вещи (имущество).

По договору займа организация-заимодавец вправе претендовать на возврат денежных средств или вещей, аналогичных переданным заемщику, и уплату процентов за пользование займом.

Учет движения предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам денежных и иных займов осуществляется на счете 58, субсчет 58-3 «Предо-

ставленные займы». Предоставленные организацией займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

Займы, предоставленные в денежной форме, отражаются по дебету счета 58, субсчет 58-3, в корреспонденции со счетами учета денежных средств (счета 50, 51). Возврат займа в денежной форме отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 58, субсчет 58-3.

В случае если по договору займа передаются вещи (имущество), принадлежащие организации-заемодателю, то их передача отражается в учете по дебету счета 58, субсчет 58-3, в корреспонденции со счетами учета имущества (счета 01, 10 и др.). Возврат заемодателю вещей, аналогичных переданным им заемщику ранее, отражается в учете обратными записями.

Для целей бухгалтерского учета проценты, полученные (подлежащие получению) по предоставленным займам, являются *прочими* доходами. Начисление процентов по предоставленным займам можно отразить без использования счета 76 по дебету счета 58, субсчет 58-3, и кредиту счета 91, субсчет 91-1. Тогда поступление денежных средств в счет оплаты процентов по предоставленным займам отражается в учете по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 58, субсчет 58-3.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятию «финансовые вложения в бухгалтерском учете».
2. Какие финансовые вложения считаются долгосрочными?
3. Какие вложения не являются финансовыми вложениями организации?
4. Как формируется первоначальная стоимость финансовых вложений?
5. К какому виду доходов относятся доходы от финансовых вложений?
6. К какому виду расходов относятся расходы, связанные с осуществлением финансовых вложений?
7. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для учета вкладов в уставные капиталы других организаций.
8. Какова должна быть величина резерва под обесценение финансовых вложений?
9. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для учета финансовых вложений в акции, облигации и векселя.
10. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для учета финансовых вложений в виде займа.

Глава 13

УЧЕТ КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

13.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

Источники формирования хозяйственных средств организации по их принадлежности и целевому назначению подразделяются на собственные и заемные. Собственные источники формирования хозяйственных средств составляют *собственный капитал* (собственные средства) организации.

В составе собственного капитала организаций должны учитываться уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал и нераспределенная прибыль.

Уставный капитал представляет собой первоначальный капитал, который вносится при создании организации его учредителями (юридические и физические лица) для обеспечения первоначальной производственной деятельности организации в целях получения в дальнейшем прибыли от этой деятельности.

В соответствии с законодательством Российской Федерации и в зависимости от организационно-правовой формы организации уставный капитал может иметь форму:

- складочного капитала в полном товариществе и товариществе на вере, который составляется из вкладов его участников;
- паевого фонда в производственных кооперативах, который составляется из имущественных паевых взносов его членов;
- уставного фонда в унитарных государственных и муниципальных предприятиях, который составляется из средств, выделенных им государством или муниципальным органом;
- уставного капитала в акционерных обществах, который составляется из номинальной стоимости акций общества;
- уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью, который составляется из номинальной стоимости долей участников.

Вклад в уставный капитал организации может быть осуществлен в денежной форме или путем внесения материальных и иных ценностей, в том числе объектов основных средств и нематериальных активов.

Резервный капитал создается для покрытия убытков организации, а также для погашения облигаций организации и выкупа

собственных акций в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для иных целей.

Создание резервного капитала организации осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами организации. Образование резервного капитала организации осуществляется за счет чистой прибыли организации.

В частности, создание резервного капитала в обязательном порядке предусмотрено для акционерных обществ. Акционерные общества создают резервный капитал в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% от его уставного капитала. Другие организации могут не создавать резервный капитал.

Добавочный капитал организации представляет собой капитал, который образуется в результате:

- прироста стоимости внеоборотных активов, образующегося при их переоценке;
- получения эмиссионного дохода от размещения акций (сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций) в процессе формирования уставного капитала акционерного общества;
- возникновения положительных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала организации.

Конечный положительный (отрицательный) финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности организации по состоянию на отчетную дату, уменьшенный на суммы начисленных платежей по налогу на прибыль, налоговых санкций, выплату дивидендов и другие, называется **нераспределенной прибылью (непокрытым убытком)**.

13.2. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

Учет и обобщение информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) в организации ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». На данном счете осуществляется учет вкладов учредителей организации и акций акционерного общества по их первоначальной (номинальной) стоимости.

Кредитовое сальдо по счету 80 должно соответствовать величине уставного капитала, зафиксированной в учредительных документах.

Записи по счету 80 производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях его увеличения или уменьшения после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный капитал учитываются на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, и фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал отражаются по дебету счета 75, субсчет 75-1, и кредиту счета 80 на всю величину уставного капитала.

При фактическом поступлении денежных сумм в счет погашения задолженности по вкладам в уставный капитал производятся записи по кредиту счета 75, субсчет 75-1, в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При внесении материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) в счет уставного капитала производятся записи по кредиту счета 75, субсчет 75-1, в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (08, 10 и др.).

Поступающие в счет уставного капитала основные средства и нематериальные активы предварительно отражаются по дебету счета 08, а при принятии к бухгалтерскому учету списываются со счета 08 в дебет счетов 01 и 04.

В налоговом учете стоимость вкладов (денежных средств и имущества), поступающих от учредителей (участников) в счет вкладов в уставный капитал организации, не признается доходом организации и не облагается налогом на прибыль и НДС.

Пример 13.1

Объявлен уставный капитал организации на сумму 1000 тыс. руб. Доли учредителей распределились следующим образом:

- ООО «Первая организация» — 30% (300 тыс. руб.);
- ЗАО «Вторая организация» — 45% (450 тыс. руб.);
- ОАО «Третья организация» — 25% (250 тыс. руб.).

ООО «Первая организация» осуществляет свой вклад в виде нематериальных активов по согласованной учредителями оценке. ЗАО «Вторая организация» осуществляет свой вклад в виде объектов основных средств по согласованной учредителями оценке. ОАО «Третья организация» осуществляет свой вклад в виде денежных средств.

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование задолженности учредителей и ее погашение, приведены в табл. 13.1.

Таблица 13.1

**Бухгалтерские проводки, отражающие формирование
задолженности учредителей и ее погашение**

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена задолженность ООО «Первая организация» по вкладу в уставный капитал организации после объявления уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах	75-1	80	300 000
Отражена задолженность ЗАО «Вторая организация» по вкладу в уставный капитал организации после объявления уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах	75-1	80	450 000
Отражена задолженность ОАО «Третья организация» по вкладу в уставный капитал организации после объявления уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах	75-1	80	250 000
Отражена стоимость нематериальных активов, поступивших в счет вклада в уставный капитал от ООО «Первая организация»	08-3	75-1	300 000
Отражена стоимость основных средств, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации от ЗАО «Вторая организация»	08-2	75-1	450 000
Отражено поступление денежных средств в счет погашения задолженности по вкладу в уставный капитал от ОАО «Третья организация»	51	75-1	250 000

13.3. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Учет резервного капитала ведется на **счете 82 «Резервный капитал»**. Отчисления в резервный капитал из чистой прибыли организации отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование средств резервного капитала, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год, отражается по дебету счета 82 в корреспонденции со счетом 84.

Использование средств резервного капитала, направляемых на погашение облигаций акционерного общества, отражается по дебету счета 82 в корреспонденции со счетом 66 или 67.

Операции по созданию и использованию резервного капитала отражаются с помощью корреспонденций счетов, приведенных в табл. 13.2.

Таблица 13.2

Корреспонденции счетов учета операций по созданию и использованию резервного капитала

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Произведены отчисления в резервный капитал организации из чистой прибыли	84	82
Средства резервного капитала направлены на погашение облигаций акционерного общества, выпущенных для привлечения краткосрочных займов	82	66
Средства резервного капитала направлены на погашение облигаций акционерного общества, выпущенных для привлечения долгосрочных займов	82	67
Отражено погашение убытка организации за счет средств резервного капитала	82	84

13.4. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Учет добавочного капитала ведется на счете 83 «Добавочный капитал». Увеличение стоимости основных средств, определяемое по результатам их дооценки, отражается по кредиту счета 83 в корреспонденции со счетом 01.

Сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при их продаже по цене, превышающей их номинальную стоимость (эмиссионный доход), отражается по кредиту счета 83 в корреспонденции со счетом 75, субсчет 75-1.

Положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, отражается в учете по дебету счета 75, субсчет 75-1, и кредиту счета 83.

Уменьшение добавочного капитала возможно лишь в следующих случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам их переоценки (дебет счета 83 в корреспонденции с кредитом счета 01);
- направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала организации (дебет счета 83 в корреспонденции со счетом 80);
- распределения средств добавочного капитала между учредителями организации (дебет счета 83 в корреспонденции со счетом 75);
- возникновения отрицательных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала организации (кредит счета 75 и дебет счета 83).

Корреспонденции счетов учета операций по формированию и использованию добавочного капитала приведены в табл. 13.3.

Таблица 13.3

Корреспонденции счетов учета операций по формированию и использованию добавочного капитала

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Уменьшен добавочный капитал организации на сумму уценки стоимости объекта основных средств, равную сумме его предыдущей дооценки	83	01
Увеличена ранее начисленная амортизация по объекту основных средств в связи с его переоценкой	83	02
Отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала	83	75
Часть добавочного капитала направлена на увеличение уставного капитала организации	83	80
Увеличена стоимость объекта основных средств в связи с его переоценкой (доценка)	01	83
Увеличен добавочный капитал организации на сумму уценки амортизации объекта основных средств, равную сумме ее предыдущей дооценки	02	83

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации	75	83
Отражена сумма эмиссионного дохода	75	83

13.5. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)

Обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации осуществляется на **счете 84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». На этом счете накапливается сумма невыплаченных дивидендов (доходов учредителей) либо нераспределенной прибыли, которая остается у организации.

Сумма чистой прибыли или непокрытого убытка формируется в течение отчетного года на **счете 99** «Прибыли и убытки». В рамках реформации баланса по окончании отчетного года заключительными оборотами декабря сумма чистой прибыли списывается с дебета счета 99 в кредит счета 84.

Распределение суммы чистой прибыли осуществляется на основании решения компетентного органа организации: общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью и т.п. В частности, чистая прибыль организации может быть направлена на выплату дивидендов (доходов) учредителям (участникам) организации; формирование резервного капитала организации; покрытие убытков прошлых лет и пр.

Направление части чистой прибыли отчетного года на выплату дохода учредителям (участникам) организации по итогам года отражается по дебету счета 84 в корреспонденции с кредитом:

- счета 75 «Расчеты с учредителями» — при выплате дивидендов учредителям (участникам), не являющимся работниками организации;
- счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — при выплате дивидендов учредителям (участникам), являющимся работниками организации.

Отчисления в резервный капитал из чистой прибыли организации отражаются по кредиту счета 82 в корреспонденции с дебетом счета 84.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными записями декабря со счета 99 в дебет счета 84.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 в корреспонденции с дебетом:

- счета 80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации;
- счета 82 «Резервный капитал» — при направлении на погашение убытка средств резервного капитала и т.д.

Корреспонденции счетов учета операций по движению сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) приведены в табл. 13.4.

Таблица 13.4

Корреспонденции счетов учета операций по движению сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Заключительными записями (оборотами) декабря определена сумма чистого убытка отчетного года	84	99
Заключительными записями (оборотами) декабря определена сумма чистой прибыли отчетного года	99	84
Начислены учредителям доходы (дивиденды) от участия в капитале организации (учредителям, состоящим в штате организации)	84	70
Начислены доходы (дивиденды) учредителям за счет чистой прибыли (учредителям, не состоящим в штате организации)	84	75
Часть чистой прибыли направлена на увеличение уставного капитала	84	80
Произведены отчисления в резервный капитал из чистой прибыли	84	82
Отражено погашение чистого убытка за счет средств резервного капитала	82	84

Контрольные вопросы и задания

1. Какими источниками формирования хозяйственных средств располагает организация?
2. Дайте определение понятию «уставный капитал организации».

3. Какие формы в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации и в зависимости от организационно-правовой формы организации может иметь уставный капитал организации?
4. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для учета формирования уставного капитала организации.
5. Дайте определение понятию «резервный капитал организации».
6. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для учета формирования резервного капитала организации.
7. Дайте определение понятию «добавочный капитал организации».
8. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для учета формирования добавочного капитала организации.
9. Что является в бухгалтерском учете нераспределенной прибылью (непокрытым убытком)?
10. Какие корреспонденции счетов используются для формирования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации?

11
12
13
14

15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

Глава 14

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

14.1. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Конечный финансовый результат хозяйственной деятельности организации формируется в виде прибыли или убытка, определяемого как разница между полученными доходами и произведенными расходами организации.

Для целей бухгалтерского учета классификация доходов установлена ПБУ 9/99 «Доходы организации», классификация расходов установлена ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В соответствии с классификацией доходов и расходов в бухгалтерском учете выделяют:

- финансовый результат от обычных видов деятельности;
- финансовый результат от прочих доходов и расходов.

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности организации (продажа товаров, производство и продажа готовой продукции и т.д.), а также формирование финансового результата по этой деятельности осуществляются на **счете 90 «Продажи»**. На этом счете отражаются выручка и себестоимость реализованных товаров, продукции (работ, услуг).

В Плана счетов бухгалтерского учета предусматривается отражение доходов и расходов от обычных видов деятельности на отдельных субсчетах к счету 90 «Продажи». К счету 90 могут быть открыты субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 90-1 учитываются поступления активов (денежных средств или иного имущества), признаваемых выручкой.

На субсчете 90-2 учитывается себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), по которым на счете 90-1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90-3 учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателей (заказчиков), в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 90-4 учитываются суммы акцизов в корреспонденции со счетом 68.

Организации-плательщики экспортных пошлин могут открывать субсчет 90-5 для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности *полная себестоимость* проданных товаров, продукции, работ, услуг формируется на базе расходов по обычным видам деятельности.

Сумма выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг и других отражается по кредиту счета 90, субсчет 90-1, и дебету счета 62, одновременно фактическая производственная себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг отражается в дебет счета 90, субсчет 90-2, в корреспонденции с кредитом счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу» и др.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 производятся нарастающим итогом в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно заключительными записями (оборотами) списывается с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 сальдо на конец месяца не имеет.

Корреспонденции счетов по формированию финансовых результатов от обычных видов деятельности приведены в табл. 14.1.

Таблица 14.1

Корреспонденции счетов по формированию финансовых результатов от обычных видов деятельности

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выручка от продажи товаров		
Отражена продажная стоимость (выручка) отгруженных товаров (с учетом НДС)	62	90-1
Отражена сумма НДС с продажной стоимости товаров	90-3	68
Списана покупная стоимость проданных товаров	90-2	41
Списаны расходы на продажу (коммерческие расходы)	90-2	44

Окончание табл. 14.1

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Определен положительный финансовый результат (прибыль) от продажи товаров	90-9	99
Получена оплата за проданные товары (с учетом НДС)	51	62
Выручка от продажи продукции		
Отражена продажная стоимость (выручка) отгруженной продукции (с учетом НДС)	62	90-1
Отражена сумма НДС с реализуемой стоимости продукции	90-3	68
Списаны расходы на продажу (коммерческие расходы)	90-2	44
Списаны общехозяйственные расходы (при использовании метода директ-костинг)	90-2	26
Определен положительный финансовый результат (прибыль) от продажи продукции	90-9	99
Получена оплата за проданную продукцию (с учетом НДС)	51	62
Поступления, связанные с выполнением работ (оказанием услуг)		
Отражена стоимость выполненных работ, оказанных услуг (с учетом НДС)	62	90-1
Отражена сумма НДС со стоимости выполненных работ, оказанных услуг	90-3	68
Списана фактическая производственная себестоимость выполненных работ, оказанных услуг	90-2	20
Списаны общехозяйственные расходы (при использовании метода директ-костинг)	90-2	26
Определен положительный финансовый результат (прибыль) от поступлений, связанных с выполнением работ, оказанием услуг	90-9	99
Получена оплата за выполненные работы, оказанные услуги (с учетом НДС)	51	62

14.2. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ОТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Учет прочих доходов и расходов, а также формирование финансового результата по ним осуществляется на **счете 91** «Прочие доходы и расходы».

Планом счетов бухгалтерского учета предусматривается использование отдельных субсчетов по учету:

- прочих доходов — субсчет 91-1 «Прочие доходы»;
- прочих расходов — субсчет 91-2 «Прочие расходы»;
- сальдо прочих доходов и расходов — субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 учитывается поступление активов, признаваемых прочими доходами (с учетом НДС). На субсчете 91-2 учитываются прочие расходы, а также суммы начисленного НДС.

Субсчет 91-9 предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Данный субсчет по своему назначению аналогичен субсчету 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производятся нарастающим итогом в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

По *кредиту* субсчета 91-1 в течение отчетного периода находят отражение:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации (в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 52, 76));
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 52, 76));
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам (в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 76));
- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств.

продукции, товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств (счета 51, 52, 62, 76));

- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации (в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств (счета 51, 52, 58));
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению (в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 76));
- поступления, связанные с безвозмездным получением активов (в корреспонденции со счетом 98);
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году (в корреспонденции со счетами учета расчетов (счета 60, 76));
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности (в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности (счета 60, 76));
- курсовые разницы (в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др. (счета 50, 52, 58, 62, 76));
- другие доходы, признаваемые прочими.

По *дебету* субсчета 91-2 в течение отчетного периода находят отражение:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации (в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 52, 76));
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 52, 76));
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам (в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 76));
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией (в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов (счета 01, 10 и др.));
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции (в корреспонденции со счетами учета расчетов (счета 60, 69, 70 и др.));

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) (в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 66, 67, 51, 52));
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями (в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 76));
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате (в корреспонденции со счетами учета или денежных средств (счета 51, 76));
- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации (в корреспонденции со счетами учета (счета 10, 60, 69, 70 и др.));
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году (в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.);
- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам (в корреспонденции со счетами учета этих резервов (счета 14, 59, 63));
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания (в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности (счета 62, 76));
- курсовые разницы (в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др. (счета 50, 52, 58, 62));
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах (в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.);
- другие расходы, признаваемые прочими.

14.3. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) от деятельности организации в отчетном периоде складывается из финансового результата от обычных видов деятельности и финансового результата от прочих доходов и расходов организации.

Обобщение информации о формировании конечного финансового результата от всех видов доходов и расходов организации осуществляется на **счете 99 «Прибыли и убытки»**. В кредит (дебет)

счета 99 ежемесячно списываются финансовые результаты (прибыль или убыток), выявленные на счетах 90 и 91. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 в течение отчетного года также отражаются начисленные платежи налога на прибыль и налогов из чистой прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций (в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»). Текущий налог на прибыль за отчетный период рассчитывается в налоговом учете.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В общем случае чистая прибыль организации за период может быть рассчитана по формуле

$$\text{ЧПр} = \text{ФР}_{\text{оид}} + \text{ФР}_{\text{пр}} - \text{НПр},$$

где ЧПр — чистая прибыль организации за отчетный период, руб.; $\text{ФР}_{\text{оид}}$ — финансовый результат от обычных видов деятельности за отчетный период, руб.; $\text{ФР}_{\text{пр}}$ — финансовый результат от прочих доходов и расходов за отчетный период, руб.; НПр — текущий налог на прибыль за отчетный период, руб.

Корреспонденции счетов, отражающие формирование конечного финансового результата, приведены в табл. 14.2.

Таблица 14.2

Корреспонденции счетов, отражающие формирование конечного финансового результата

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Конечный финансовый результат — прибыль		
Отражена прибыль от обычных видов деятельности в составе конечного финансового результата	90-9	99
Отражена прибыль от прочих доходов и расходов в составе конечного финансового результата	91-9	99
Начислен налог на прибыль	99	68

Окончание табл. 14.2

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Заключительными оборотами декабря определена сумма чистой прибыли отчетного года	99	84
Конечный финансовый результат — убыток		
Отражен убыток от обычных видов деятельности в составе конечного финансового результата	99	90-9
Отражен убыток от прочих доходов и расходов в составе конечного финансового результата	99	91-9
Заключительными оборотами декабря определена сумма чистого убытка отчетного года	84	99

Пример 14.1

Организация осуществляла деятельность только два месяца — ноябрь и декабрь. Обороты по счетам 90 и 91 по месяцам приведены в табл. 14.3. Текущий налог на прибыль, исчисленный в налоговом учете, в ноябре составил 5000 руб., в декабре — 3000 руб.

Таблица 14.3

Данные по оборотам по счетам 90 и 91 за ноябрь и декабрь

Счет	Оборот за ноябрь по		Оборот за декабрь по		Оборот за два месяца по	
	Дебету	Кредиту	Дебету	Кредиту	Дебету	Кредиту
90-1	—	118 000	—	177 000	—	295 000
90-2	70 000	—	160 000	—	230 000	—
90-3	18 000	—	27 000	—	45 000	—
91-1	—	55 000	—	50 000	—	105 000
91-2	60 000	—	25 000	—	85 000	—

Прибыль (положительный финансовый результат) за *ноябрь* от обычных видов деятельности в составе конечного финансового результата составит 30 000 руб. (118 000 руб. — 70 000 руб. — 18 000 руб.).

Убыток (отрицательный финансовый результат) за *декабрь* от обычных видов деятельности в составе конечного финансового результата составит 10 000 руб. (160 000 руб. + 27 000 руб. — 177 000 руб.).

Убыток (отрицательный финансовый результат) от прочих доходов и расходов в составе конечного финансового результата за *ноябрь* составит 5000 руб. (60 000 руб. — 55 000 руб.).

Прибыль (положительный финансовый результат) от прочих доходов и расходов в составе конечного финансового результата за декабрь составит 25 000 руб. (50 000 руб. – 25 000 руб.).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль) за отчетный год составит 32 000 руб. (30 000 руб. – 10 000 руб. – 5000 руб. + 25 000 руб. – 5000 руб. – 3000 руб.).

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование конечного финансового результата, представлены в табл. 14.4.

Таблица 14.4

**Бухгалтерские проводки, отражающие формирование
конечного финансового результата**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена прибыль от обычных видов деятельности в составе конечного финансового результата за ноябрь	90-9	99	30 000
Отражен убыток от прочих доходов и расходов в составе конечного финансового результата за ноябрь	99	91-9	10 000
Начислен налог на прибыль за ноябрь	99	68	5000
Отражен убыток от обычных видов деятельности в составе конечного финансового результата за декабрь	99	90-9	10 000
Отражена прибыль от прочих доходов и расходов в составе конечного финансового результата за декабрь	91-9	99	25 000
Начислен налог на прибыль за декабрь	99	68	3000
Заключительными оборотами декабря определена сумма чистой прибыли отчетного года	99	84	32 000

Для составления и представления бухгалтерской отчетности каждая организация должна провести реформацию баланса, заключающуюся в совершении итоговых проводок, способствующих распределению всей полученной в течение отчетного года прибыли или списанию полученного за отчетный год убытка. Эти проводки отражаются в учете по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Итогом проведения реформации баланса является закрытие счетов учета финансовых результатов отчетного года. Счета 90 и 91

подлежат закрытию путем оформления внутренних записей по субсчетам данных счетов.

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к счету 90 (кроме субсчета 90-9), осуществляется внутренними записями на субсчет 90-9.

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к счету 91 (кроме субсчета 91-9), осуществляется внутренними записями на субсчет 91-9.

Корреспонденции счетов, отражающие реформацию баланса, приведены в табл. 14.5.

Таблица 14.5

Корреспонденции счетов, отражающие реформацию баланса

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
По окончании отчетного года субсчет 90-1 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-1	90-9
По окончании отчетного года субсчет 90-2 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-9	90-2
По окончании отчетного года субсчет 90-3 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-9	90-3
По окончании отчетного года субсчет 90-4 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-9	90-4
По окончании отчетного года субсчет 91-1 закрыт внутренней записью на субсчет 91-9	91-1	91-9
По окончании отчетного года субсчет 91-2 закрыт внутренней записью на субсчет 91-9	91-9	91-2

Пример 14.2

Используем данные примера 14.1. В табл. 14.6 составим бухгалтерские проводки, отражающие реформацию баланса.

Таблица 14.6

Бухгалтерские проводки, отражающие реформацию баланса

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
По окончании отчетного года субсчет 90-1 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-1	90-9	295 000

Окончание табл. 14.6

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
По окончании отчетного года субсчет 90-2 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-9	90-2	230 000
По окончании отчетного года субсчет 90-3 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-9	90-3	45 000
По окончании отчетного года субсчет 91-1 закрыт внутренней записью на субсчет 91-9	91-1	91-9	105 000
По окончании отчетного года субсчет 91-2 закрыт внутренней записью на субсчет 91-9	91-9	91-2	85 000

В рамках реформации баланса выявленный на счете 99 итоговый результат деятельности организации подлежит зачислению на счет 84:

- чистая прибыль организации по итогам отчетного года — с дебета счета 99 в кредит счета 84;
- непокрытый убыток организации отчетного года — с кредита счета 99 в дебет счета 84.

На начало нового отчетного года сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) присоединяется к сумме нераспределенной прибыли прошлых лет или непокрытого убытка прошлых лет, учитываемых на отдельном субсчете.

14.4. ВИДЫ ПРИБЫЛИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Виды рассчитываемой прибыли в бухгалтерском учете представлены в отчете о финансовых результатах (отчет о прибылях и убытках), который согласно ПБУ 4/99 призван характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

В бухгалтерском учете выделяют следующие виды прибыли:

- валовая прибыль как разность между нетто-выручкой и производственной себестоимостью;
- прибыль от продаж как разность между валовой прибылью и коммерческими расходами (расходами на продажу);
- прибыль до налогообложения (прибыль от продаж, скорректированная с учетом прочих доходов и расходов);
- чистая прибыль, т.е. прибыль до налогообложения за вычетом налога на прибыль (исчисленного в целях налогового учета);

- нераспределенная прибыль — прибыль, остающаяся в распоряжении организации после выплат, осуществляемых из чистой прибыли.

В табл. 14.7 представлен порядок формирования финансового результата в бухгалтерском учете.

Таблица 14.7

**Порядок формирования финансового результата
в бухгалтерском учете**

Показатель	Код строки в отчете	Оборот по счету
Выручка	2110	Суммарный оборот по кредиту счета 90-1 за минусом оборотов по дебету счетов 90-3 и 90-4
Себестоимость продаж	2120	(вычитается) Суммарный оборот по дебету счета 90-2 в корреспонденции с кредитом счетов 20, 21, 23, 26, 29, 40, 41, 43, 45 (а также счета 26, если не используется метод директ-костинг)
Валовая прибыль (убыток)	2100	Стр. 2110 — стр. 2120
Коммерческие расходы	2210	(вычитается) Суммарный оборот по дебету счета 90-2 в корреспонденции с кредитом счета 44
Управленческие расходы	2220	(вычитается) Суммарный оборот по дебету счета 90-2 в корреспонденции с кредитом счета 26 (при методе учета директ-костинг)
Прибыль (убыток) от продаж	2200	Стр. 2100 — стр. 2210 — стр. 2220 Суммарный оборот по дебету (кредиту) счета 90-9 в корреспонденции со счетом 99
Доходы от участия в других организациях	2310	Суммарный оборот по кредиту счета 91-1 (аналитические данные по доходам от участия в других организациях) в корреспонденции с дебетом счетов 62, 76, 51, 52

Показатель	Код строки в отчете	Оборот по счету
Проценты к получению	2320	Суммарный оборот по кредиту счета 91-1 (аналитические данные по процентам к получению) в корреспонденции с дебетом счетов 62, 76, 51, 52
Проценты к уплате	2330	(вычитается) Суммарный оборот по дебету счета 91-2 (аналитические данные по процентам к уплате) в корреспонденции со счетом 76
Прочие доходы	2340	Суммарный оборот по кредиту счета 91-1 (аналитические данные по прочим доходам)
Прочие расходы	2350	(вычитается) Суммарный оборот по дебету счета 91-2 (аналитические данные по прочим расходам)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	Стр. 2200 + стр. 2310 + стр. 2320 – стр. 2330 + стр. 2340 – стр. 2350
Текущий налог на прибыль	2410	Определяется по данным налогового учета и выявляется из корреспонденции: дебет счета 99 и кредит счета 68
Чистая прибыль	2400	Стр. 2300 – стр. 2410 (корреспонденция счетов 99 и 84)
Нераспределенная прибыль	–	Стр. 2400 – выплаты из чистой прибыли

Контрольные вопросы и задания

1. Что является финансовым результатом в бухгалтерском учете?
2. Перечислите виды финансового результата, которые определяются в бухгалтерском учете.
3. Перечислите корреспонденции счетов, которые используются для формирования финансового результата от обычных видов деятельности.
4. Какой бухгалтерский счет предназначен для определения финансового результата от прочих доходов и расходов?
5. Какие корреспонденции счетов используются для формирования финансового результата от прочих доходов и расходов?

Раздел III

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Глава 15

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ВЗАИМОСВЯЗЬ С БУХГАЛТЕРСКИМ И УПРАВЛЕНЧЕСКИМ УЧЕТОМ

Бухгалтерский учет представляет собой учетную систему, которая позволяет сформировать документированную и систематизированную информацию об объектах учета и на ее основе составить бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Информация, полученная в бухгалтерском, управленческом и других видах учета может быть исследована с помощью различных методов, в частности с помощью анализа.

Анализ — метод познания (исследования), подразумевающий расчленение (разложение) исследуемого объекта на части (мысленные или реальные элементы) для дальнейшего исследования каждой части в отдельности. Анализ выступает в диалектическом единстве с синтезом, т.е. методом, предполагающим соединение ранее расчлененных элементов исследуемого объекта в единое целое для его изучения.

Анализ как метод исследования лежит в основе научной дисциплины под названием **экономический анализ**, которая исследует хозяйственную деятельность предприятия с помощью системы аналитических процедур, методов и моделей для получения системы специальных знаний, используемых в оценке экономических процессов и обосновании управленческих решений. Информация, полученная в бухгалтерском учете, может быть использована в экономическом анализе для оценки:

- выполнения плановых и нормативных экономических показателей;
- динамики экономических показателей;

- достижения эффективности деятельности предприятия;
- воздействия факторов на экономические процессы и результаты деятельности предприятия;
- выполнения управленческих решений и пр.

К задачам экономического анализа можно отнести:

- соблюдение и выполнение плановых и нормативных экономических показателей;
- достижение эффективности использования трудовых, материальных, финансовых и других ресурсов;
- выявление и измерение резервов повышения эффективности;
- повышение экономической обоснованности управленческих решений.

Бухгалтерская информация может использоваться для проведения как производственного управленческого (техничко-экономического) анализа, так и для финансового анализа.

Производственный управленческий анализ как часть экономического анализа представляет собой систему определенных знаний об основных экономических результатах хозяйственной деятельности предприятия, к которым относятся, например, прибыль, рентабельность, себестоимость, стоимость активов, производительность труда, численность работников, объем производства, фондоотдача и пр.

Бухгалтерская информация, по существу, представляет собой фактические данные, необходимые для проведения производственного управленческого анализа, в частности оценки выполнения плановых значений по показателям использования основных средств, объема производства, рентабельности, производительности труда и пр. Учетная политика в целях бухгалтерского учета может быть построена на предприятии таким образом, чтобы на синтетических счетах, субсчетах и аналитических счетах бухгалтерского учета формировалась учетная информация, необходимая для сопоставления с плановыми значениями экономических показателей, ведения управленческого учета, выявления динамики ключевых экономических показателей, оценки эффективности хозяйственной деятельности и пр.

Финансовый анализ является разделом экономического анализа, который исследует с помощью системы аналитических методов данные бухгалтерской (финансовой) отчетности для оценки финансового состояния (положения) предприятия, т.е. оценки финансовой платежеспособности, финансовой независимости, деловой активности, соотношения активов и пассивов и пр.

Экономический анализ как научная дисциплина осуществляет аналитическое исследование хозяйственной деятельности предприятия и использование результатов исследования в управлении предприятием на основе определенных принципов. Выделяют следующие основные *принципы* экономического анализа, которые должны выполняться при его организации, проведении и практическом использовании результатов:

- *научность*, т.е. экономический анализ должен основываться на положениях научного познания, учитывать требования экономических законов и использовать методы экономического исследования;
- *комплексность*, т.е. охват всех составляющих (элементов) и процессов хозяйственной деятельности предприятия;
- *системность*, т.е. каждый анализируемый объект рассматривается как система, взаимодействующая с другими системами;
- *объективность* и *точность*, т.е. экономический анализ должен основываться на достоверной, полной и проверенной информации, а выводы должны производиться на точных расчетах и результатах;
- *действенность*, т.е. активное использование результатов экономического анализа при принятии управленческого решения;
- *оперативность*, т.е. по возможности быстрое проведение экономического анализа и использование его результатов;
- *эффективность*, т.е. наличие эффекта от использования результатов экономического анализа.

Под *методом экономического анализа* понимается способ изучения хозяйственных процессов в их становлении и развитии. Методы экономического анализа базируются на диалектическом подходе, который предполагает исследование изучаемых явлений в их взаимосвязи, взаимообусловленности, движении, изменении и развитии.

Характерными особенностями метода экономического анализа являются:

- использование системы показателей, характеризующих хозяйственную деятельность предприятия;
- выявление, изучение и измерение факторов, влияющих на экономические показатели хозяйственной деятельности предприятия;
- выявление и измерение взаимосвязи и взаимозависимости между экономическими показателями хозяйственной деятельности предприятия.

В экономическом анализе используют следующие методы:

1) *метод сравнения*, который предполагает сопоставление данных об изучаемых явлениях и объектах с уже известными данными, ранее полученными или нормативными значениями в целях определения различий или совпадений;

2) *метод приведения* показателей к сопоставимому виду, заключающийся в определении сопоставимых значений показателей для того, чтобы сравнивать качественно однородные величины;

3) *методы расчета относительных величин*, что позволяет оценить соотношение количественных значений экономических показателей;

4) *методы расчета средних величин*, представляющих собой обобщенную характеристику качественно однородных явлений и процессов по какому-либо варьирующему признаку, показывающую уровень признака;

5) *методы группировки информации*, т.е. деление совокупности изучаемой информации на качественно однородные группы по соответствующим признакам;

6) *балансовый метод*, заключающийся в соотношении двух видов взаимосвязанных показателей, итоги которых должны быть тождественны;

7) *графические методы*, которые заключаются в представлении обработанной информации в виде графических объектов (графиков, диаграмм и т.д.);

8) *факторные методы*, которые изучают воздействие факторов (факторных показателей) на результирующий (анализируемый) показатель. Данные методы позволяют получить количественную и качественную оценки влияния факторов;

9) *индексный метод*, предполагающий расчет статистических индексов.

Контрольные вопросы и задания

1. Что представляет собой анализ как метод познания?
2. Что понимается под экономическим анализом?
3. Каковы задачи экономического анализа?
4. Перечислите основные принципы экономического анализа.
5. Что представляет собой производственный управленческий анализ?
6. Что представляет собой финансовый анализ?
7. Перечислите методы экономического анализа.

Глава 16

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ

Объектами экономического анализа производства продукции являются:

- объем, динамика и структура (долевого состава) производства продукции;
- качество производимой продукции;
- ритмичность производства продукции;
- факторы, влияющие на производство продукции.

Необходимая для экономического анализа производства продукции информация может быть получена из регистров бухгалтерского учета и управленческого учета.

16.1. АНАЛИЗ ОБЪЕМА, ДИНАМИКИ И СТРУКТУРЫ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ

Анализ динамики производства продукции осуществляется с помощью расчета *показателей динамики* (абсолютного прироста, базисных и цепных темпов роста и прироста). Средний абсолютный прирост может рассчитываться как простая среднеарифметическая, а темп роста — как среднегеометрическая величина. Анализ выполнения плана (сравнение плановых и фактических (отчетных) показателей) осуществляется с помощью расчета абсолютного и относительного отклонения значений показателя. Показатели динамики, абсолютного и относительного отклонения можно рассчитывать не только в отношении производимой готовой продукции, но и для полуфабрикатов, побочной продукции, продукции вспомогательных производств и т.п.

Пример 16.1

На предприятии утверждена учетная политика в целях бухгалтерского учета, предполагающего ведение субчетов:

- 43-1 «Готовая продукция. Изделие № 1», на котором ведется количественный и стоимостной учет готовой продукции в виде изделия № 1;
- 43-2 «Готовая продукция. Изделие № 2», на котором ведется количественный и стоимостной учет готовой продукции в виде изделия № 2.

К данным субсчетам открываются аналитические счета:

- 43-1-1 «Готовая продукция. Изделие № 1. Сорт 1», на котором ведется количественный и стоимостной учет готовой продукции в виде изделия № 1 первого сорта;
- 43-1-2 «Готовая продукция. Изделие № 1. Сорт 2», на котором ведется количественный и стоимостной учет готовой продукции в виде изделия № 1 второго сорта;
- 43-2-1 «Готовая продукция. Изделие № 2. Сорт 1», на котором ведется количественный и стоимостной учет готовой продукции в виде изделия № 2 первого сорта;
- 43-2-2 «Готовая продукция. Изделие № 2. Сорт 2», на котором ведется количественный и стоимостной учет готовой продукции в виде изделия № 2 второго сорта.

На субсчете 90-1 открываются аналитические счета:

- 90-1-1-1 «Выручка. Изделие № 1. Сорт 1», на котором ведется учет выручки от реализации изделия № 1 первого сорта с учетом НДС;
- 90-1-1-2 «Выручка. Изделие № 1. Сорт 2», на котором ведется учет выручки от реализации изделия № 1 второго сорта с учетом НДС;
- 90-1-2-1 «Выручка. Изделие № 2. Сорт 1», на котором ведется учет выручки от реализации изделия № 2 первого сорта с учетом НДС;
- 90-1-2-2 «Выручка. Изделие № 2. Сорт 2», на котором ведется учет выручки от реализации изделия № 2 первого сорта с учетом НДС.

Имеются данные о кредитовом обороте на бухгалтерских счетах 43 «Готовая продукция» и 90-1 «Выручка» за январь и февраль (табл. 16.1). По кредиту счета 43 (в корреспонденции с субсчетом 90-2 «Себестоимость продаж») отражается фактическая производственная себестоимость реализованной готовой продукции, по кредиту субсчета 90-1 — выручка от реализации готовой продукции с учетом НДС (в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»). Объем производства продукции в организации равен объему реализации продукции.

Таблица 16.1

Кредитовый оборот по счетам 43 и 90-1 за январь и февраль

Счет	Кредитовый оборот за			
	январь 2016 г.		февраль 2016 г.	
	количество, шт.	сумма, руб.	количество, шт.	сумма, руб.
43 «Готовая продукция»	1814	121 685,1	1858	127 571,4
43-1 «Готовая продукция. Изделие № 1»	429	40 602,6	479	43 197,7

Окончание табл. 16.1

Счет	Кредитовый оборот за			
	январь 2016 г.		февраль 2016 г.	
	количество, шт.	сумма, руб.	количество, шт.	сумма, руб.
43-1-1 «Готовая продукция. Изделие № 1. Сорт 1»	204	21 297,6	264	25 159,2
43-1-2 «Готовая продукция. Изделие № 1. Сорт 2»	225	19 305,0	215	18 038,5
43-2 «Готовая продукция. Изделие № 2»	1385	81 082,5	1379	84 373,7
43-2-1 «Готовая продукция. Изделие № 2. Сорт 1»	895	53 789,5	884	55 515,2
43-2-2 «Готовая продукция. Изделие № 2. Сорт 2»	490	27 293,0	495	28 858,5
90-1 «Выручка»	—	156 823,7	—	166 705,2
90-1-1 «Выручка. Изделие № 1»	—	59 600,7	—	69 810,6
90-1-1-1 «Выручка. Изделие № 1. Сорт 1»	—	29 743,2	—	41 817,6
90-1-1-2 «Выручка. Изделие № 1. Сорт 2»	—	29 857,5	—	27 993,0
90-1-2 «Выручка. Изделие № 2»	—	97 223,0	—	96 894,6
90-1-2-1 «Выручка. Изделие № 1. Сорт 1»	—	72 674,0	—	67 095,6
90-1-2-2 «Выручка. Изделие № 1. Сорт 2»	—	24 549,0	—	29 799,0

Анализ динамики производства продукции в натуральном выражении представлен в табл. 16.2.

Таблица 16.2

Анализ динамики производства продукции в натуральном выражении

Изделие	Фактический объем производства				Показатели динамики объема производства		
	январь		февраль		абсолютный прирост, шт.	темп роста, %	темп прироста, %
	количество, шт.	структура, %	количество, шт.	структура, %			
Всего готовая продукция							
№ 1	429	23,6	479	25,8	50	111,7	11,7
№ 2	1385	76,4	1379	74,2	-6	99,6	-0,4
Итого по всей продукции	1814	100,0	1858	100,0	44	102,4	2,4
Первый сорт							
№ 1	204	18,6	264	23,0	60	129,4	29,4
№ 2	895	81,4	884	77,0	-11	98,8	-1,2
Итого по первому сорту	1099	100,0	1148	100,0	49	104,5	4,5
Второй сорт							
№ 1	225	31,5	215	30,3	-10	95,6	-4,4
№ 2	490	68,5	495	69,7	5	101,0	1,0
Итого по второму сорту	715	100,0	710	100,0	-5	99,3	-0,7

Таблица 16.3

Анализ динамики реализации продукции в стоимостном выражении

Изделие	Показатель								Показатели динамики нетто-выручки		
	январь				февраль				абсолютный прирост, шт.	темп роста, %	темп прироста, %
	количество, шт.	выручка с учетом НДС, руб.	нетто-выручка, руб.	структура нетто-выручки, %	количество, шт.	выручка с учетом НДС, руб.	нетто-выручка, руб.	структура нетто-выручки, %			
Всего готовая продукция											
№ 1	429	59 600,7	50 509,1	38,0	479	69 810,6	59 161,5	41,9	8652,5	117,1	17,1
№ 2	1385	97 223,0	82 392,4	62,0	1379	96 894,6	82 114,1	58,1	-278,3	99,7	-0,3
Итого по всей продукции	1814	156 823,7	160 222,6	100,0	2150	166 705,2	141 275,6	100,0	-18 947,0	88,2	-11,8
Первый сорт											
№ 1	204	29 743,2	25 206,1	18,6	264	41 817,6	35 438,6	38,4	10 232,5	140,6	40,6
№ 2	895	72 674,0	61 588,1	81,4	884	67 095,6	56 860,7	61,6	-4727,5	92,3	-7,7
Итого по первому сорту	1099	102 417,2	86 794,2	100,0	1148	108 913,2	92 299,3	100,0	5505,1	106,3	6,3

Окончание табл. 16.3

Изделие	Показатель								Показатели динамики нетто-выручки		
	январь				февраль				абсолютный прирост, шт.	темп роста, %	темп прироста, %
	количество, шт.	выручка с учетом НДС, руб.	нетто-выручка, руб.	структура нетто-выручки, %	количество, шт.	выручка с учетом НДС, руб.	нетто-выручка, руб.	структура нетто-выручки, %			
Второй сорт											
№ 1	225	29 857,5	25 303,0	31,5	215	27 993	23 722,9	48,4	-1580,1	93,8	-6,2
№ 2	490	24 549,0	20 804,2	68,5	495	29 799	25 253,4	51,6	4449,2	121,4	21,4
Итого по второму сорту	715	54 406,5	46 107,2	100,0	710	57 792,0	48 976,3	100,0	2869,1	106,2	6,2

Из табл. 16.2 видно, что наблюдается положительная динамика по изделию № 1 (темп прироста составляет 11,7%) и отрицательная динамика по изделию № 2 (темп прироста составляет -0,4%). По изделию № 1 второго сорта и изделию № 2 первого сорта прослеживается отрицательная динамика (темп прироста составляет -4,4% и -1,2% соответственно). На основе анализа структуры производства продукции видно, что наибольшую долю в производстве составляет изделие № 2, однако доля в производстве продукции изделия № 2 сократилась с 76,4 до 74,2%.

Анализ динамики производства продукции в стоимостном выражении представлен в табл. 16.3. Нетто-выручка представляет собой выручку без учета НДС и рассчитывается, исходя из величины выручки с учетом НДС (кредитовый оборот по аналитическим счетам субсчета 90-1).

Из табл. 16.3 видно, что наблюдается отрицательная динамика реализации продукции в стоимостном выражении по всей продукции (темп прироста составляет -11,8%), несмотря на то, что наблюдается резкий рост нетто-выручки по изделию № 1 первого сорта (темп прироста составляет 40,6%) и нетто-выручки по изделию № 2 второго сорта (темп прироста составляет 21,4%).

16.2. АНАЛИЗ КАЧЕСТВА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Качество продукции — понятие, характеризующее параметрические, эксплуатационные, потребительские и другие свойства продукции. Качество продукции может быть определено сортом, который представляет собой характеристику качества продукции с делением продукции в зависимости от качества на первый, второй и т.д.

Показателями качества продукции могут являться:

- доля новой продукции в общем выпуске товарной продукции;
- доля продукции, соответствующая установленным стандартам;
- сортность продукции и пр.

Анализ качества продукции может предполагать расчет *коэффициента сортности* по формуле

$$КС = \frac{\sum ОП_i \cdot Ц_i}{\sum ОП_i \cdot Ц_1}$$

где $ОП_i$ — объем производства i -го вида готовой продукции, шт.;
 $Ц_i$ — цена готовой продукции i -го сорта без учета НДС, руб./шт.;
 $Ц_1$ — цена готовой продукции первого сорта без учета НДС, руб./шт.

Расчетные показатели для расчета коэффициента сортности

Изделие	Показатель							
	январь				февраль			
	количество, шт.	цена без НДС, руб./шт.	нетто-выручка, руб.	нетто-выручка по цене первого сорта, руб.	количество, шт.	цена без НДС, руб./шт.	нетто-выручка, руб.	нетто-выручка по цене первого сорта, руб.
Первый сорт								
№ 1	204	123,6	25 206,1	25 206,1	264	134,2	35 438,6	35 438,6
№ 2	895	68,8	61 588,1	61 588,1	884	64,3	56 860,7	56 860,7
Итого	1099	-	86 794,2	86 794,2	1148	-	92 299,3	92 299,3
Второй сорт								
№ 1	225	112,5	25 303,0	27 800,8	215	110,3	23 722,9	28 861,0
№ 2	490	42,5	20 804,2	33 718,6	495	51,0	25 253,4	31 839,4
Итого	715	-	46 107,2	61 519,5	710	-	48 976,3	60 700,4

Пример 16.2

По исходным данным предыдущего примера рассчитаем коэффициент сортности. Расчетные показатели представлены в табл. 16.4. Цена готовой продукции определяется делением нетто-выручки на количество произведенной готовой продукции.

Коэффициент сортности за январь ($KC_{\text{январь}}$) составит

$$KC_{\text{январь}} = \frac{86\,794,2 + 46\,107,2}{86\,794,2 + 61\,519,5} = 0,896.$$

Коэффициент сортности за февраль ($KC_{\text{февраль}}$) составит

$$KC_{\text{февраль}} = \frac{92\,299,3 + 48\,976,3}{92\,299,3 + 60\,700,4} = 0,923.$$

Увеличение коэффициента сортности свидетельствует об улучшении качества продукции.

16.3. АНАЛИЗ РИТМИЧНОСТИ ПРОИЗВОДСТВА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Под *ритмичностью* понимается мера выполнения плановых заданий. Под равномерной (ритмичной) работой следует понимать выпуск продукции по календарному графику в размерах и сортаменте, соответствующих плановому заданию.

Обобщающим показателем ритмичности выпуска готовой продукции является *коэффициент ритмичности* (КР), который можно рассчитать как отношение фактического объема произведенной готовой продукции в пределах плана к плановому объему за определенный временной период:

$$КР = \frac{\sum ОП_{\text{ф}}}{\sum ОП_{\text{п}}},$$

где $\sum ОП_{\text{ф}}$ — фактическое производство готовой продукции в пределах планового значения, шт.; $\sum ОП_{\text{п}}$ — производство готовой продукции по плану, шт.

Пример 16.3

В табл. 16.5 представлены плановые показатели выпуска готовой продукции.

Анализ ритмичности производства готовой продукции представлен в табл. 16.6.

Плановые показатели выпуска готовой продукции

Изделие	Показатель					
	январь			февраль		
	количество, шт.	производ- ственная себестои- мость, руб./шт.	сумма, руб.	количество, шт.	производ- ственная себестои- мость, руб./шт.	сумма, руб.
Первый сорт						
№ 1	211	103,5	21 838,5	263	98,5	25 905,5
№ 2	876	62,2	54 487,2	886	63,9	56 615,4
Итого по первому сорту	1087	165,7	76 325,7	1149	162,4	82 520,9
Второй сорт						
№ 1	220	88,0	19 360,0	218	82,1	17 897,8
№ 2	501	53,7	26 903,7	492	55,1	27 109,2
Итого по второму сорту	721	141,7	46 263,7	710	137,2	45 007,0

Таблица 16.6

Анализ ритмичности производства готовой продукции

Изделие	Показатель									
	январь					февраль				
	фактическое производство готовой продукции, шт.	плановое производство готовой продукции, шт.	отклонение		фактическое производство готовой продукции в пределах плана, шт.	фактическое производство готовой продукции, шт.	плановое производство готовой продукции, шт.	отклонение		фактическое производство готовой продукции в пределах плана, шт.
			абсолютное, шт.	относительное, %				абсолютное, шт.	относительное, %	
Первый сорт										
№ 1	204	211	-7	-3,3	204	264	263	1	0,4	263
№ 2	895	876	19	2,2	876	884	886	-2	-0,2	884
Итого по первому сорту	1099	1087	12	1,1	1080	1148	1149	-1	-0,1	1147
Второй сорт										
№ 1	225	220	5	2,3	220	215	218	-3	-1,4	215
№ 2	490	501	-11	-2,2	490	495	492	3	0,6	492
Итого по второму сорту	715	721	-6	-0,8	710	710	710	0	0,0	707

Коэффициент ритмичности в январе ($KP_{\text{январь}}$) составит

$$KP_{\text{январь}} = \frac{1080 + 710}{1080 + 721} = 0,990.$$

Коэффициент ритмичности в феврале ($KP_{\text{февраль}}$) составит

$$KP_{\text{февраль}} = \frac{1147 + 707}{1149 + 710} = 0,997.$$

Из примера видно, что произошло увеличение ритмичности производства продукции.

16.4. ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Для факторного анализа производства готовой продукции может использоваться *метод цепных подстановок*, который заключается в последовательной замене величины одного из сомножителей (алгебраических слагаемых) за один отчетный период его величиной за другой отчетный период, все остальные показатели при этом считаются неизменными. С помощью цепных подстановок могут анализироваться также плановые и фактические значения показателей за один отчетный период.

Если рассмотреть трехфакторную модель, то систему расчетов методом цепных подстановок можно представить следующим образом:

1) значение результативного (обобщающего) показателя за первый отчетный период будет определяться по формуле

$$f_1 = a_1 \cdot b_1 \cdot c_1,$$

где f_1 — значение результативного показателя за первый отчетный период; a_1, b_1, c_1 — значения факторов a, b и c за первый отчетный период;

2) значение результативного (обобщающего) показателя за второй отчетный период будет определяться по формуле

$$f_2 = a_2 \cdot b_2 \cdot c_2,$$

где f_2 — значение результативного показателя за второй отчетный период; a_2, b_2, c_2 — значения факторов a, b и c за второй отчетный период;

3) общее абсолютное отклонение результативного показателя будет рассчитываться по формуле

$$\Delta f = f_1 - f_2 = a_1 \cdot b_1 \cdot c_1 - a_2 \cdot b_2 \cdot c_2,$$

где Δf — абсолютное отклонение результативного показателя;

4) отклонение результативного показателя:

- за счет изменения фактора a определяется по формуле

$$\Delta f(a) = a_1 \cdot b_2 \cdot c_2 - a_2 \cdot b_2 \cdot c_2,$$

где $\Delta f(a)$ — абсолютное отклонение результативного показателя за счет изменения фактора a ;

- за счет изменения фактора b определяется по формуле

$$\Delta f(b) = a_1 \cdot b_1 \cdot c_2 - a_1 \cdot b_2 \cdot c_2,$$

где $\Delta f(b)$ — абсолютное отклонение результативного показателя за счет изменения фактора b ;

- за счет изменения фактора c определяется по формуле

$$\Delta f(c) = a_1 \cdot b_1 \cdot c_1 - a_1 \cdot b_1 \cdot c_2,$$

где $\Delta f(c)$ — абсолютное отклонение результативного показателя за счет изменения фактора c .

При использовании метода цепных подстановок важно обеспечить строгую последовательность подстановки. В практике анализа сначала определяют влияние количественных факторов, а потом качественных.

Для факторного анализа производства продукции в стоимостном выражении ($ОП_c$) могут быть построены следующие факторные модели:

$$ОП_c = \sum \Pi_i \cdot ОП_i;$$

$$ОП_c = \sum \Pi_i \cdot V_p \cdot Ч;$$

$$ОП_c = \Phi_o \cdot ОС.$$

где Π_i — цена единицы готовой продукции i -го вида без учета НДС, руб./ед.; $ОП_i$ — объем производства готовой продукции i -го вида, ед.; V_p — выработка одного работника в единицу времени, ед./чел.; $Ч$ — численность работников, чел.; Φ_o — фондоотдача, руб./руб.; $ОС$ — первоначальная стоимость основных средств, руб.

Пример 16.3

В табл. 16.4 представлены фактические данные о количестве и цене первого и второго сортов готовой продукции за январь и февраль. Если рассматривать выручку-нетто (V_n) как результативный показатель, а количество готовой продукции (K) и цену без учета НДС (Π) как факторные показатели, то можно применить метод цепных подстановок для двухфакторной модели:

$$V_n = \Pi \cdot K.$$

Абсолютное отклонение выручки-нетто за счет изменения количества готовой продукции будет рассчитываться с помощью выражения

$$\Delta B_n(K) = \sum K_{\text{фев}} \cdot C_{\text{январь}} - \sum K_{\text{январь}} \cdot C_{\text{январь}}$$

где $\Delta B_n(K)$ — абсолютное отклонение выручки-нетто за счет изменения количества готовой продукции, руб.; $C_{\text{январь}}$ — цена без учета НДС за январь, руб./шт.; $K_{\text{январь}}$, $K_{\text{фев}}$ — количество готовой продукции соответственно за январь и февраль, шт.

Абсолютное отклонение выручки-нетто за счет изменения цены без учета НДС будет рассчитываться с помощью выражения

$$\Delta B_n(C) = \sum K_{\text{фев}} \cdot C_{\text{фев}} - \sum K_{\text{фев}} \cdot C_{\text{январь}}$$

где $\Delta B_n(C)$ — абсолютное отклонение выручки-нетто за счет изменения цены без учета НДС, руб.; $C_{\text{фев}}$ — цена без учета НДС февраль, руб./шт.

По данным табл. 16.4 абсолютное отклонение выручки-нетто за счет изменения количества готовой продукции составит 5744,3 руб., абсолютное отклонение выручки-нетто за счет изменения цены без учета НДС составит 2629,8 руб. Таким образом, наибольшее влияние на изменение выручки-нетто оказало увеличение производства готовой продукции.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите объекты анализа производства продукции.
2. Приведите источники информации для проведения анализа производства продукции.
3. С помощью каких показателей осуществляется анализ динамики производства продукции?
4. С помощью каких показателей осуществляется анализ выполнения плана по производству продукции?
5. Какие показатели рассчитываются для анализа качества продукции?
6. Что отражает аналитический показатель коэффициент ритмичности?
7. В чем заключается факторный анализ производства продукции?
8. Каким образом применяется аналитический метод цепных подстановок для анализа производства продукции?

Глава 17

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Объектами экономического анализа основных средств являются:

- стоимость, состояние, структура и движение основных средств;
- степень использования основных средств.

Необходимая для экономического анализа производства продукции информация может быть получена из регистров бухгалтерского учета и управленческого учета.

17.1. АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ, СТРУКТУРЫ И ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аналогично анализу динамики производства продукции анализ состояния, структуры и движения основных средств осуществляется с помощью расчета показателей динамики. Для сопоставления плановых и фактических (отчетных) показателей рассчитывают абсолютные и относительные отклонения их значений.

Оценку состояния и движения основных средств также рассчитывают с помощью следующих показателей:

- *коэффициента обновления основных средств* ($K_{обн}$), характеризующего долю новых основных средств в общей их стоимости на конец года:

$$K_{обн} = \frac{OC_{вв}}{OC_{кон}}$$

где $OC_{вв}$ — стоимость введенных в эксплуатацию основных средств за период, руб.; $OC_{кон}$ — стоимость основных средств на конец периода, руб.;

- *коэффициента выбытия основных средств* ($K_{выб}$):

$$K_{выб} = \frac{OC_{выб}}{OC_{нач}}$$

где $OC_{выб}$ — стоимость выбывших (выведенных из эксплуатации) основных средств, руб.; $OC_{нач}$ — стоимость основных средств на начало периода, руб.;

- *коэффициента износа основных средств* ($K_{изн}$):

$$K_{изн} = \frac{A_{кон}}{OC_{кон}}$$

где A — сумма начисленной амортизации на конец периода, руб.;

- коэффициента годности основных средств (K_t):

$$K_t = 1 - K_{\text{изн}}$$

В первую очередь выполняется анализ основных средств производственного назначения. Рассчитанные коэффициенты сопоставляют с плановыми значениями этих показателей либо значениями за другие отчетные периоды.

Пример 17.1

В учетной политике предприятия в целях бухгалтерского учета предусмотрено ведение субсчетов:

- 01-1 «Основные средства в эксплуатации», на котором отражается первоначальная стоимость основных средств, находящихся в эксплуатации;
- 02-1 «Амортизация основных средств», на котором отражается амортизация основных средств, находящихся в эксплуатации;
- 90-1 «Выручка», на котором отражается выручка от реализации готовой продукции с учетом НДС;
- 90-2 «Себестоимость продаж», на котором отражается полная себестоимость реализованной готовой продукции.

К данным субсчетам открываются аналитические счета:

- 01-1-1 «Основные средства. Здания», на котором отражается первоначальная стоимость зданий, находящихся в эксплуатации;
- 01-1-2 «Основные средства. Сооружения», на котором отражается первоначальная стоимость сооружений, находящихся в эксплуатации;
- 01-1-3 «Основные средства. Машины и оборудование», на котором отражается первоначальная стоимость машин и оборудования, находящихся в эксплуатации;
- 01-1-4 «Основные средства. Прочие основные средства», на котором отражается первоначальная стоимость прочих основных средств, находящихся в эксплуатации;
- 02-1-1 «Амортизация основных средств. Здания», на котором отражается амортизация зданий, находящихся в эксплуатации;
- 02-1-2 «Амортизация основных средств. Сооружения», на котором отражается амортизация сооружений, находящихся в эксплуатации;
- 02-1-3 «Амортизация основных средств. Машины и оборудование», на котором отражается амортизация машин и оборудования, находящихся в эксплуатации;
- 02-1-4 «Амортизация основных средств. Прочие основные средства», на котором отражается амортизация прочих основных средств, находящихся в эксплуатации.

В табл. 17.1 представлен фрагмент оборотно-сальдовой ведомости за январь, включающей данные по субсчетам 01-1, 02-1, 90-1 и 90-2.

Фрагмент оборотно-сальдовой ведомости, тыс. руб.

Бухгалтерский счет	Сальдо на начало января		Обороты за январь		Сальдо на конец января	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01-1 «Основные средства в эксплуатации»	39 158,4	—	13 531,9	11 032,5	41 657,8	—
01-1-1 «Основные средства. Здания»	10 260,4	—	7458,3	1253,4	16 465,3	—
01-1-2 «Основные средства. Сооружения»	7037,8	—	1250,4	1785,5	6502,7	—
01-1-3 «Основные средства. Машины и оборудование»	18 452,3	—	4568,9	7841,2	15 180,0	—
01-1-4 «Основные средства. Прочие основные средства»	3407,9	—	254,3	152,4	3509,8	—
02-1 «Амортизация основных средств»	—	16 026,0	5364,2	270,9	—	10 932,8
02-1-1 «Амортизация основных средств. Здания»	—	4617,2	3356,2	50,3	—	1311,3
02-1-2 «Амортизация основных средств. Сооружения»	—	3870,8	687,7	42,7	—	3225,7
02-1-3 «Амортизация основных средств. Машины и оборудование»	—	4982,1	1142,2	119,4	—	3959,3
02-1-4 «Амортизация основных средств. Прочие основные средства»	—	2555,9	178,0	58,5	—	2436,5
90-1 «Выручка»	—	—	—	25 652,8	—	25 652,8
90-2 «Себестоимость продаж»	—	—	18 562,8	—	21 562,8	—

Анализ состояния, структуры и движения основных средств за январь

Виды основных средств	Значения на начало января			Первоначальная стоимость основных средств, тыс. руб.		Значения на конец января			Отклонение первоначальной стоимости	
	первоначальная стоимость, тыс. руб.	структура, %	амортизация, тыс. руб.	введенных в эксплуатацию	выведенных из эксплуатации	первоначальная стоимость, тыс. руб.	структура, %	амортизация, тыс. руб.	абсолютное, тыс. руб.	относительное, %
Здания	10 260,4	26,2	4617,2	7458,3	1253,4	16 465,3	39,5	1311,3	6204,9	60,5
Сооружения	7037,8	18,0	3870,8	1250,4	1785,5	6502,7	15,6	3225,7	-535,1	-7,6
Машины и оборудование	18 452,3	47,1	4982,1	4568,9	7841,2	15 180,0	36,4	3959,3	-3272,3	-17,7
Прочие основные средства	3407,9	8,7	2555,9	254,3	152,4	3509,8	8,4	2436,5	101,9	3,0
Итого	39 158,4	100,0	16 026,0	13 531,9	11 032,5	41 657,8	100,0	10 932,8	2499,4	6,4

Дебетовое сальдо по аналитическим счетам субсчета 01-1 отражает первоначальную стоимость основных средств предприятия, находящихся в эксплуатации. Дебетовый оборот по данным счетам показывает первоначальную стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию за месяц, так как ввод в эксплуатацию основных средств отражается записью дебет субсчета 01-1 (по аналитическим счетам) и кредит счета 08.

Кредитовое сальдо по аналитическим счетам субсчета 02-1 отражают сумму начисленной амортизации основных средств предприятия, находящихся в эксплуатации. Кредитовый оборот по данным аналитическим счетам показывает начисление месячной величины амортизации основных средств (дебет счетов учета затрат и кредит субсчета 02-1). Дебетовый оборот по данным аналитическим счетам показывает амортизацию выбывающих из организации основных средств (дебет субсчета 02-1, кредит субсчета 01-2).

Анализ состояния, структуры и движения основных средств представлен в табл. 17.2.

Из табл. 17.2 видно, что наблюдается положительная динамика стоимости зданий (60,5%) и прочих основных средств (3,0%) и отрицательная динамика стоимости сооружений (-7,6%), а также машин и оборудования (-17,7%). Наибольшую долю в стоимости основных средств организации на начало месяца составляли машины и оборудование (47,1%), на конец месяца составляют здания (39,5%).

Используя данные табл. 17.2, можно рассчитать коэффициенты состояния и движения основных средств (табл. 17.3).

Таблица 17.3

Коэффициенты состояния и движения основных средств за январь

Вид основных средств	Коэффициент обновления	Коэффициент выбытия	Коэффициент износа	Коэффициент годности
Здания	0,453	0,122	0,080	0,920
Сооружения	0,192	0,254	0,496	0,504
Машины и оборудование	0,301	0,425	0,261	0,739
Прочие основные средства	0,072	0,045	0,694	0,306
Итого	0,325	0,282	0,262	0,738

17.2. АНАЛИЗ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Важным этапом в анализе основных средств является анализ использования основных средств. Для анализа использования основных средств применяют следующие показатели:

- *фондоотдача* (Φ_o):

$$\Phi_o = \frac{B_n}{OC_n},$$

где OC_n — средняя за период первоначальная стоимость основных средств, руб.; B_n — *нетто-выручка* за период, руб.;

- *фондоёмкость* (Φ_e):

$$\Phi_e = \frac{1}{\Phi_o};$$

- *фондорентабельность* (Φ_p):

$$\Phi_p = \frac{ЧПр}{OC_n},$$

где ЧПр — *чистая прибыль* за период, руб.;

- *фондовооруженность* (Φ_n):

$$\Phi_n = \frac{OC}{Ч},$$

где Ч — *средняя численность работников*, чел.

Пример 17.2

В табл. 17.1 кредитовый оборот по субсчету 90-1 показывает выручку от реализации готовой продукции с учетом НДС (ставка НДС составляет 18%) за месяц, поэтому *нетто-выручка* будет определяться как разность между кредитовым оборотом по субсчету 90-1 и суммой начисленного НДС:

$$B_n = \frac{25\,652,8}{1,18} = 21\,739,7 \text{ тыс. руб.}$$

Дебетовый оборот по субсчету 90-2 в табл. 17.1 отражает полную себестоимость реализованной готовой продукции за месяц. Таким образом, *прибыль до налогообложения* (Пр) за месяц будет определяться вычитанием из *нетто-выручки* (*выручка от реализации готовой продукции без учета НДС*) *полной себестоимости* (*дебетовый оборот по субсчету 90-2*):

$$Пр = 21\,739,7 - 18\,562,8 = 3\,176,9 \text{ тыс. руб.}$$

Чистая прибыль будет рассчитана вычитанием из *прибыли до налогообложения* налога на прибыль, определяемого умножением ставки налога на прибыль (20%) на величину *прибыли до налогообложения*:

$$\text{ЧПр} = 3176,9 - 3176,9 \cdot 0,2 = 2541,5 \text{ тыс. руб.}$$

Средняя первоначальная стоимость основных средств будет определяться как средняя арифметическая величины первоначальной стоимости основных средств на начало и конец января и составит:

$$\overline{\text{ОС}_n} = \frac{39\,158,4 + 41\,657,8}{2} = 40\,408,1 \text{ тыс. руб.}$$

Средняя численность работников организации за месяц составляет 250 человек.

Показатели использования основных средств за январь будут иметь следующие значения:

- фондоотдача:

$$\Phi_o = \frac{21\,739,7}{40\,408,1} = 0,538 \text{ руб./руб.};$$

- фондоемкость:

$$\Phi_e = \frac{1}{0,538} = 1,859 \text{ руб./руб.};$$

- фондорентабельность:

$$\Phi_p = \frac{2541,5}{40\,408,1} = 0,063 \text{ руб./руб.};$$

- фондовооруженность:

$$\Phi_v = \frac{40\,408,1}{250} = 161,6 \text{ тыс. руб./чел.}$$

Рассчитанные значения показателей использования **основных средств** необходимо сравнивать со значениями **этих показателей** за другие периоды или с плановыми значениями.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите объекты анализа основных средств организации.
2. Какие показатели используются для анализа состояния и движения основных средств?
3. Приведите формулы расчета коэффициентов обновления, выбытия, износа и годности основных средств.
4. Данные каких бухгалтерских счетов используются для расчета коэффициентов обновления, выбытия, износа и годности основных средств?
5. Какие показатели применяются для анализа использования основных средств?
6. Приведите формулы расчета фондоотдачи, фондоемкости, фондорентабельности.
7. Данные каких бухгалтерских счетов используются для расчета коэффициентов обновления, выбытия, износа и годности основных средств?

Глава 18

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ТРУДОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Анализ трудовых показателей позволяет выявить уровень использования трудовых ресурсов предприятия. Система трудовых показателей представляет собой совокупность количественных и качественных измерителей степени эффективности применения живого труда в процессе производства. Трудовыми показателями являются численность персонала, производительность труда, фонд оплаты труда и средняя заработная плата и пр.

Объектами экономического анализа трудовых показателей являются:

- 1) численность, состав и движение работников;
- 2) производительность труда;
- 3) заработная плата персонала (фонд оплаты труда).

Необходимая для экономического анализа производства продукции информация может быть получена из регистров бухгалтерского учета и управленческого учета.

18.1. АНАЛИЗ ЧИСЛЕННОСТИ, СОСТАВА И ДВИЖЕНИЯ РАБОТНИКОВ

Данный анализ осуществляется в виде определения численности и структуры (долевого состава) персонала по категориям работников и ее изменения за период. В процессе анализа состава работников изучают их возраст, стаж, образование и т.д.

Для анализа движения рабочей силы рассчитывают по каждой категории работников следующие показатели:

- 1) *коэффициент оборота по приему*:

$$K_{\text{пр}} = \frac{Ч_{\text{прин}}}{Ч_{\text{к}}},$$

где $Ч_{\text{прин}}$ — численность принятых работников на работу за период, чел.; $Ч_{\text{к}}$ — среднесписочная численность на конец периода, чел.;

- 2) *коэффициент оборота по выбытию* (коэффициент текучести):

$$K_{\text{в}} = \frac{Ч_{\text{ув}}}{Ч_{\text{н}}},$$

где $Ч_{\text{ув}}$ — численность уволенных работников за период, чел.; $Ч_{\text{н}}$ — среднесписочная численность на начало периода, чел.;

3) коэффициент постоянства состава:

$$K_{пс} = \frac{Ч_n}{Ч_n},$$

где $Ч_n$ — численность работников, отработавших период, чел.;

4) коэффициент общего оборота:

$$K_{оо} = \frac{Ч_{ув} + Ч_{прин}}{Ч_{ср}},$$

где $Ч_{ср}$ — средняя численность работников за период, чел.

Пример 18.1

Имеются данные по численности работников по категориям на начало января, а также принятых и уволенных в течение января. Анализ структуры персонала по категориям работников и изменение численности за январь представлены в табл. 18.1.

Таблица 18.1

**Анализ структуры персонала по категориям работников
и изменение численности за январь**

Наименование категорий работников	Численность на начало года, чел.	Структура на начало месяца, %	Принято в течение ме- сяца, чел.	Уволено в течение ме- сяца, чел.	Численность на конец месяца, чел.	Структура на конец месяца, %	Отклонение	
							абсолютное, чел.	относительное, %
Рабочие	60	47,2	12	14	58	49,6	-2	-3,3
Служащие	35	27,6	5	12	28	23,9	-7	-20,0
Специ- алисты	20	15,7	3	5	18	15,4	-2	-10,0
Руководи- тели	12	9,4	2	1	13	11,1	1	8,3
Итого	127	100,0	22	32	117	100,0	-10	-7,9

Показатели движения работников за январь рассчитываются по данным табл. 18.1 и заносятся в табл. 18.2.

Таблица 18.2

Аналитические показатели движения работников за январь

Наименование категорий работников	Коэффициент оборота по приему	Коэффициент оборота по выбытию	Коэффициент постоянного состава	Коэффициент общего оборота
Рабочие	0,207	0,233	0,767	0,110
Служащие	0,179	0,343	0,657	0,135
Специалисты	0,167	0,250	0,750	0,105
Руководители	0,154	0,083	0,917	0,060
Итого	0,188	0,252	0,748	0,111

18.2. АНАЛИЗ ФОНДА ОПЛАТЫ ТРУДА

Анализ фонда оплаты труда позволяет осуществить контроль за процессом оплаты труда и выявить возможности экономии средств. Анализ численности работников необходимо рассматривать в тесной связи с анализом оплаты труда.

В процессе анализа оплаты труда сопоставляются значения фонда оплаты труда, а также месячной дневной и часовой заработной платы работников.

Для анализа фонда оплаты труда (ФОТ) рассчитываются следующие показатели:

- 1) коэффициент отдачи ФОТ рассчитывается по формуле

$$KO_{\text{ФОТ}} = \frac{V_n}{\text{ФОТ}},$$

где V_n — нетто-выручка за период, руб.; ФОТ — фонд оплаты труда за период, руб.;

2) рентабельность ФОТ — чистая прибыль на 1 руб. фонда оплаты труда:

$$P_{\text{ФОТ}} = \frac{\text{ЧПр}}{\text{ФОТ}},$$

где ЧПр — чистая прибыль за период, руб.

Пример 18.2

На предприятии утверждена учетная политика в целях бухгалтерского учета, предполагающего ведение субсчетов:

- 70-1 «Расчеты с персоналом по оплате. Рабочие», на котором отражается информация по расчетам по оплате труда с рабочими;

- 90-1 «Выручка», на котором ведется учет выручки от реализации готовой продукции с учетом НДС;
- 90-2 «Себестоимость продаж», на котором ведется учет полной себестоимости реализованной продукции.

Имеются данные о кредитовом обороте на субсчетах 70-1, 90-1 и дебетовом обороте на субсчете 90-2 за январь и февраль (табл. 18.3). Кредитовый оборот субсчета 70-1 показывает величину начисленной заработной платы рабочих за месяц, кредитовый оборот субсчета 90-1 показывает величину выручки от реализации готовой продукции с учетом НДС (на субсчете ведется количественный учет реализованной продукции). Дебетовый оборот субсчета 90-2 показывает полную себестоимость реализованной продукции. Кредитовый и дебетовый оборот по субсчетам 90-1 и 90-2 позволяет рассчитать нетто-выручку и чистую прибыль.

Таблица 18.3

Кредитовый оборот на субсчетах 70-1, 90-1 и дебетовый оборот на субсчете 90-2

Бухгалтерский счет	Январь		Февраль	
	количество, шт.	сумма, тыс. руб.	количество, шт.	сумма, руб.
Кредитовый оборот				
90-1 «Выручка»	4506	4055,4	5120	4812,8
70-1 «Расчеты с персоналом по оплате. Рабочие»	—	851,2	—	931,3
Дебетовый оборот				
90-2 «Себестоимость продаж»	—	3562,1	—	4245,2

Данные по среднесписочной численности рабочих, количеству рабочих дней, продолжительности рабочего дня, а также анализа фонда оплаты труда рабочих представлены в табл. 18.4.

Таблица 18.4

Анализ фонда оплаты труда рабочих

Показатель	Значение за		Отклонение	
	январь	февраль	абсолютное	относительное, %
Количество рабочих дней в месяце, дн.	17	18	1,0	5,9

Окончание табл. 18.4

Показатель	Значение за		Отклонение	
	январь	февраль	абсолютное	относительное, %
Продолжительность рабочего дня, ч	8,0	7,9	-0,1	-1,3
Среднесписочная численность рабочих, чел.	30	32	2	6,7
Выручка без НДС, тыс. руб.	3436,8	4078,6	641,9	18,7
Чистая прибыль, тыс. руб.	394,6	454,1	59,4	15,1
Номинальный фонд оплаты труда рабочих, тыс. руб.	851,2	931,3	80,1	9,4
Среднечасовая заработная плата рабочих, руб./ч	208,6	204,7	-4,0	-1,9
Среднемесячная заработная плата одного рабочего, тыс. руб./мес	28,4	29,1	0,7	2,6
Коэффициент отдачи ФОТ рабочих	4,04	4,38	0,34	8,5
Рентабельность ФОТ рабочих	0,46	0,49	0,02	5,2

Из табл. 18.4 видно, что номинальный ФОТ рабочих увеличивается на 9,4%, при этом среднечасовая заработная плата одного рабочего сокращается на 1,9%, а среднемесячная заработная плата одного рабочего увеличивается на 2,6%. Коэффициент отдачи и рентабельность ФОТ рабочих увеличиваются соответственно на 8,5 и 5,2%.

18.3. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ ТРУДА

Анализ производительности труда позволяет выявить факторы и условия наращивания темпов расширенного воспроизводства в организации. С ростом производительности труда создаются реальные предпосылки для повышения уровня его оплаты. При этом необходимо, чтобы темпы роста производительности труда обогнали темпы роста его оплаты.

Анализ производительности труда базируется на сравнении значений показателей, характеризующих производительность труда. В частности, обобщающим показателем производительности труда

является выработка продукции одним рабочим в стоимостном и натуральном выражении.

Выработка продукции одним рабочим (V_p) за период может быть рассчитана по формуле

$$V_p = \frac{ОП}{Ч},$$

где ОП — объем производства продукции в натуральном или стоимостном выражении за период; Ч — средняя численность рабочих за период, чел.

Для соизмерения темпа роста заработной платы и производительности труда рассчитывают специальный коэффициент опережения:

$$K_{оп} = \frac{\delta_{пр}}{\delta_{оп}},$$

где $\delta_{пр}$ — темп роста производительности труда; $\delta_{оп}$ — темп роста оплаты труда.

Если коэффициент опережения больше единицы, то это свидетельствует о том, что темп производительности труда опережает темп роста заработной платы.

Пример 18.3

Используя данные табл. 18.4, проведем анализ производительности труда одного рабочего (табл. 18.5).

Таблица 18.5

Анализ производительности труда одного рабочего

Показатель	Значения		Отклонение	
	январь	февраль	абсолютное	относительное, %
Объем производства, шт.	4506	5120	614	13,6
Выручка без НДС, тыс. руб.	3436,8	4078,6	641,9	18,7
Среднесписочная численность рабочих, чел.	30	32	= 2	6,7
Отработано дней одним рабочим, дн.	17	18	1	5,9
Средняя продолжительность рабочего дня, ч	8,0	7,9	-0,1	-1,3

Показатель	Значения		Отклонение	
	январь	февраль	абсолютное	относительное, %
Выработка одного рабочего в стоимостном выражении, руб./чел.:	–	–	–	–
месячная	114,6	127,5	12,9	11,3
дневная	6,7	7,1	0,3	5,1
часовая	0,8	0,9	0,1	6,4
Выработка одного рабочего в натуральном выражении, шт./чел.:	–	–	–	–
месячная	150,2	160,0	9,8	6,5
дневная	8,84	8,89	0,05	0,6
часовая	1,10	1,13	0,02	1,9

Из табл. 18.5 видно, что выработка одного рабочего в стоимостном выражении увеличивается на 11,3%, выработка одного рабочего в натуральном выражении увеличивается на 6,5%.

Коэффициент опережения составляет 1,2 (11,3%/9,4%), что показывает превышение темпа роста производительности труда над темпом роста заработной платы.

Контрольные вопросы и задания

1. Что выявляет анализ трудовых показателей?
2. Перечислите объекты анализа трудовых показателей организации.
3. Какие показатели используются для анализа движения рабочей силы по каждой категории работников?
4. Приведите формулы расчета коэффициентов оборота по приему, оборота по выбытию, постоянства состава, общего оборота.
5. Данные каких бухгалтерских счетов используются для расчета коэффициентов оборота по приему, оборота по выбытию, постоянства состава, общего оборота?
6. Для чего проводится анализ фонда оплаты труда?
7. Какие показатели используются для анализа фонда оплаты труда?
8. Приведите формулы расчета коэффициента отдачи фонда оплаты труда и рентабельности фонда оплаты труда.
9. Что позволяет выявить анализ производительности труда?
10. Какие показатели используются для анализа производительности труда?
11. Приведите формулу расчета выработки продукции одним рабочим.
12. Каким образом рассчитывается коэффициент опережения?

Глава 19

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Анализ себестоимости готовой продукции позволяет выявить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на изменение себестоимости готовой продукции и на этой основе выявить резервы ее снижения.

Объектами анализа выступают:

- 1) полная (производственная, цеховая) себестоимость;
- 2) отдельные виды затрат.

19.1. АНАЛИЗ ПОЛНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Анализ полной себестоимости готовой продукции затрат может осуществляться в двух направлениях:

- по *калькуляционным статьям* в калькуляции полной себестоимости;
- по *экономическим элементам* в смете затрат.

Данный анализ заключается в определении состава, структуры и динамики затрат по калькуляционным статьям и элементам затрат.

Пример 19.1

В табл. 19.1 представлен фрагмент шахматной оборотной ведомости организации за январь и февраль.

По данным фрагмента шахматной оборотной ведомости за январь и февраль составляется калькуляция полной себестоимости в целях бухгалтерского учета за январь и февраль. Анализ затрат по калькуляционным статьям представлен в табл. 19.2 (объем производства в январе составляет 100 т, в феврале — 107 т готовой продукции).

Из табл. 19.2 видно, что произошел рост затрат на вес выпуск продукции на 2,2%, однако полная себестоимость единицы продукции сократилось на 4,5%. Наибольшую долю в полной себестоимости составляют материальные затраты основного производства (28,1% — в январе и 29,0% — в феврале).

В табл. 19.3 представлен анализ по элементам затрат.

Таблица 19.1

Фрагмент шахматной оборотной ведомости за январь и февраль

Дебет счетов	Кредит счетов								Оборот по Дебету
	02	05	10	60	68	69	70	71	
Январь									
20 «Основное производство»	254,1	158,7	2365,8	58,9	—	267,0	785,2	56,9	3946,6
25 «Общепроизводственные затраты»	106,5	23,6	1235,6	89,7	—	80,5	236,8	23,8	1796,5
26 «Общехозяйственные затраты»	231,8	117,8	125,9	254,1	45,8	185,9	546,8	178,7	1686,8
44 «Расходы на продажу»	56,2	12,3	425,9	189,3	—	42,6	125,3	132,8	984,4
Оборот по кредиту за январь	648,6	312,4	4153,2	592,0	45,8	576,0	1694,1	392,2	—
Февраль									
20 «Основное производство»	258,9	163,2	2489,5	66,7	—	271,4	798,3	54,9	4102,9
25 «Общепроизводственные затраты»	106,5	23,6	1226,5	75,1	—	78,7	231,5	32,5	1774,4
26 «Общехозяйственные затраты»	231,8	121,6	145,2	268,9	51,9	190,0	558,9	189,4	1757,7
44 «Расходы на продажу»	56,2	12,3	410,8	178,4	—	38,2	112,4	154,7	963,0
Оборот по кредиту за февраль	653,4	320,7	4272,0	589,1	51,9	578,4	1701,1	431,5	—

Таблица 19.2

Анализ затрат по калькуляционным статьям

Калькуляционная статья	Затраты на весь выпуск, тыс. руб.		Отклонение затрат на весь выпуск		Структура затрат, %		Затраты на тонну, руб.		Отклонение затрат на тонну	
	январь	февраль	абсолютное, тыс. руб.	относительное, %	январь	февраль	январь	февраль	абсолютное, тыс. руб.	относительное, %
Материальные затраты	2365,8	2489,5	123,7	5,2	28,1	29,0	23 658,0	23 266,4	-391,6	-1,7
Заработная плата рабочих основного производства	785,2	798,3	13,1	1,7	9,3	9,3	7852,0	7460,7	-391,3	-5,0
Страховые взносы на заработную плату рабочих основного производства	267,0	271,4	4,5	1,7	3,2	3,2	2669,7	2536,7	-133,0	-5,0
Амортизационные отчисления по основным средствам	254,1	258,9	4,8	1,9	3,0	3,0	2541,0	2419,6	-121,4	-4,8
Амортизационные отчисления по НМА	158,7	163,2	4,5	2,8	1,9	1,9	1587,0	1525,2	-61,8	-3,9
Прочие цеховые затраты	115,8	121,6	5,8	5,0	1,4	1,4	1158,0	1136,4	-21,6	-1,9
Цеховая себестоимость	3946,6	4102,9	156,4	4,0	46,9	47,7	39 465,7	38 345,1	-1120,6	-2,8
Общепроизводственные затраты	1796,5	1774,4	-22,1	-1,2	21,4	20,6	17 965,1	16 583,3	-1381,8	-7,7

Окончание табл. 19.2

Калькуляционная статья	Затраты на весь выпуск, тыс. руб.		Отклонение затрат на весь выпуск		Структура затрат, %		Затраты на тонну, руб.		Отклонение затрат на тонну	
	январь	февраль	абсо- лютное, тыс. руб.	относи- тельное, %	январь	февраль	январь	февраль	абсо- лютное, тыс. руб.	относи- тельное, %
Общехозяйственные затраты	1686,8	1757,7	70,9	4,2	20,0	20,4	16 868,1	16 427,3	-440,8	-2,6
Производственная себестоимость	7429,9	7635,1	205,2	2,8	88,3	88,8	74 298,9	71 355,7	-2943,2	-4,0
Коммерческие затраты	984,4	963,0	-21,4	-2,2	11,7	11,2	9844,0	9000,1	-843,9	-8,6
Полная себестоимость	8414,3	8598,1	183,8	2,2	100,0	100,0	84 142,9	80 355,8	-3787,1	-4,5

Таблица 19.3

Анализ по элементам затрат

Элементы затрат	Затраты на весь выпуск, тыс. руб.		Отклонение		Структура затрат, %	
	январь	февраль	абсолютное, тыс. руб.	относительное, %	январь	февраль
Материальные затраты	4153,2	4272,0	118,8	2,9	49,4	49,7
Заработная плата	1694,1	1701,1	7,0	0,4	20,1	19,8
Страховые взносы	576,0	578,4	2,4	0,4	6,8	6,7
Амортизационные отчисления	961,0	974,1	13,1	1,4	11,4	11,3
Прочие цеховые затраты	1030,0	1072,5	42,5	4,1	12,2	12,5
Полная себестоимость	8414,3	8598,1	183,8	2,2	100,0	100,0

Из табл. 19.3 видно, что наибольшую долю в полной себестоимости составляют материальные затраты (49,4% — в январе и 49,7% — в феврале).

19.2. АНАЛИЗ ПОСТОЯННЫХ И ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ

Валовая (суммарная) величина постоянных затрат практически не зависит от изменения объема производства продукции. Валовая (суммарная) величина переменных затрат находится в прямой зависимости от объема производства. Затраты по калькуляционным статьям не являются абсолютно постоянными или переменными, поэтому для каждой калькуляционной статьи определяют долю постоянных (или переменных) затрат.

Определение величины постоянных и переменных затрат позволяет рассчитать точку безубыточности, т.е. такой объем производства в натуральном или стоимостном выражении, при котором прибыль до налогообложения равна нулю.

Точка безубыточности (ТБ) рассчитывается по формуле

$$ТБ = \frac{ВПОСТ}{Ц - П_{ед}}$$

где ВПОСТ — валовая (суммарная) величина постоянных затрат, руб.; Ц — цена единицы продукции, руб./ед.; $P_{ед}$ — переменные затраты, приходящиеся на единицу продукции, руб./ед.

Если объем производства продукции больше точки безубыточности, то организация получает прибыль до налогообложения, в противном случае организация получает убытки.

В табл. 19.4 представлен анализ постоянных затрат за январь и февраль.

Таблица 19.4

Анализ постоянных затрат

Статья затрат	Доля постоянных затрат, %		Постоянные затраты на весь выпуск, тыс. руб.		Отклонение постоянных затрат	
	январь	февраль	январь	февраль	абсолютное, тыс. руб.	относительное, %
Материальные затраты	5	7	118,3	174,3	56,0	47,3
Заработная плата рабочих основного производства	50	45	392,6	359,2	-33,4	-8,5
Страховые взносы на заработную плату рабочих основного производства	50	45	133,5	122,1	-11,3	-8,5
Амортизационные отчисления по основным средствам	100	100	254,1	258,9	4,8	1,9
Амортизационные отчисления по НМА	100	100	158,7	163,2	4,5	2,8
Прочие цеховые затраты	80	87	92,6	105,8	13,2	14,2
Цеховая себестоимость	—	—	1149,8	1183,5	33,7	2,9

Статья затрат	Доля постоянных затрат, %		Постоянные затраты на весь выпуск, тыс. руб.		Отклонение постоянных затрат	
	январь	февраль	январь	февраль	абсолютное, тыс. руб.	относительное, %
Общепроизводственные затраты	85	89	1527,0	1579,2	52,2	3,4
Общехозяйственные затраты	98	96	1653,1	1687,4	34,3	2,1
Производственная себестоимость	—	—	4329,9	4450,2	120,2	2,8
Коммерческие затраты	95	80	935,2	770,4	-164,8	-17,6
Полная себестоимость	—	—	5265,1	5220,6	-44,5	-0,8

По данным табл. 19.4 можно рассчитать величину переменных затрат, приходящихся на тонну продукции. Величина переменных затрат, приходящихся на тонну продукции в январе, составит

$$\frac{8414,3 - 5265,1}{100} = 31,5 \text{ тыс. руб./т.}$$

Величина переменных затрат, приходящихся на тонну продукции в феврале, составит

$$\frac{8598,1 - 5220,6}{107} = 31,6 \text{ тыс. руб./т.}$$

Если цена без учета НДС в январе и феврале будет равна 100 тыс. руб./т, то можно рассчитать точку безубыточности.

В январе точка безубыточности ($TБ_{\text{янв}}$) составит

$$TБ_{\text{янв}} = \frac{5265,1}{100,0 - 31,5} = 76,9 \text{ т.}$$

В феврале точка безубыточности ($TБ_{\text{фев}}$) составит

$$TБ_{\text{фев}} = \frac{5220,6}{100,0 - 31,6} = 76,3 \text{ т.}$$

Таким образом, точка безубыточности снизилась на 0,6 т.

Контрольные вопросы и задания

1. В чем заключается анализ себестоимости продукции?
2. Какие показатели используются для анализа динамики затрат по калькуляционным статьям в калькуляции полной себестоимости?
3. Для чего проводится анализ постоянных и переменных затрат?
4. Приведите формулу расчета точки безубыточности.
5. Данные каких бухгалтерских счетов используются для анализа себестоимости продукции?
6. Каким образом анализируется производственная и полная себестоимость?

№	Вопрос	Ответ
1.	В чем заключается анализ себестоимости продукции?	Анализ себестоимости продукции — это процесс выявления причин отклонений фактической себестоимости от плановой и стандартов, а также определение путей их устранения.
2.	Какие показатели используются для анализа динамики затрат по калькуляционным статьям в калькуляции полной себестоимости?	Используются показатели: фактическая себестоимость, плановая себестоимость, отклонения по каждой статье затрат.
3.	Для чего проводится анализ постоянных и переменных затрат?	Анализ постоянных и переменных затрат проводится для определения влияния объема производства на себестоимость продукции.
4.	Приведите формулу расчета точки безубыточности.	$T = \frac{F}{P - V}$ где: T — точка безубыточности; F — постоянные затраты; P — цена за единицу продукции; V — переменные затраты на единицу продукции.
5.	Данные каких бухгалтерских счетов используются для анализа себестоимости продукции?	Используются данные счетов: «Себестоимость продукции», «Затраты на производство», «Производственные накладные».
6.	Каким образом анализируется производственная и полная себестоимость?	Производственная себестоимость анализируется по статьям затрат, а полная себестоимость — с учетом накладных расходов и общепроизводственных затрат.

Глава 20

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Для коммерческих организаций основным показателем, отражающим результативность их деятельности, является финансовый результат (прибыль или убыток). Положительная величина финансового результата свидетельствует об эффективном использовании средств организации, а также о возможности дальнейшего функционирования на рынке. Таким образом, анализ финансовых результатов и рентабельности является одним из важнейших аспектов исследования хозяйственной деятельности предприятия.

Задачами анализа выступают:

- 1) финансовый результат;
- 2) показатели рентабельности.

20.1. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

Анализ финансового результата предприятия предполагает анализ величины валовой прибыли, прибыли от продаж, прибыли до налогообложения, чистой прибыли, рассчитываемых в целях бухгалтерского учета в отчете о финансовых результатах. Дополнительно может быть проведен анализ прибыли, рассчитываемой в целях налогового или управленческого учета.

Пример 20.1

В учетной политике организации в целях бухгалтерского учета предусмотрено ведение субсчетов:

- 90-1 «Выручка», на котором отражается выручка от реализации готовой продукции с учетом НДС;
 - 90-2 «Себестоимость продаж», на котором отражается полная себестоимость реализованной готовой продукции;
 - 90-3 «Налог на добавленную стоимость», на котором отражается сумма начисленного НДС;
 - 91-1 «Прочие доходы», на котором отражаются прочие доходы организации, определяемые в соответствии с ПБУ9/99;
 - 91-2 «Прочие расходы», на котором отражаются прочие расходы организации, определяемые в соответствии с ПБУ10/99.
- К субсчету 90-2 открываются аналитические счета:
- 90-2-1 «Производственная себестоимость», на котором отражается производственная себестоимость реализованной готовой продукции (корреспонденция со счетом 43 «Готовая продукция»);

- 90-2-2 «Коммерческие расходы», на котором отражаются коммерческие расходы (корреспонденция со счетом 44 «Расходы на продажу»).

В табл. 20.1 представлен фрагмент оборотно-сальдовой ведомости за январь и февраль.

Таблица 20.1

Фрагмент оборотно-сальдовой ведомости за январь и февраль

Бухгалтерский счет	Обороты за январь, тыс. руб.		Обороты за февраль, тыс. руб.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
68-1 «Налог на прибыль»	—	112,3	—	134,6
90-1 «Выручка»	—	15 263,6	—	17 562,3
90-2 «Себестоимость продаж»	12 478,0	—	14 119,6	—
90-2-1 «Производственная себестоимость»	9582,3	—	11 357,7	—
90-2-2 «Коммерческие расходы»	2895,7	—	2761,9	—
90-3 «Налог на добавленную стоимость»	2328,3	—	2679,0	—
91-1 «Прочие доходы»	—	789,5	—	658,4
91-2 «Прочие расходы»	685,1	—	748,9	—

Данные табл. 20.1 позволяют рассчитать финансовый результат деятельности организации за два месяца и провести анализ финансового результата (табл. 20.2).

Таблица 20.2

Анализ финансовых результатов

Показатель	Сумма, тыс. руб.		Доля в выручке, %		Отклонение	
	январь	февраль	январь	февраль	абсолютное, тыс. руб.	относительное, %
Выручка	12 935,3	14 883,3	—	—	1948,1	15,1
Себестоимость продаж (производственная себестоимость)	9582,3	11 357,7	74,1	76,3	1775,4	18,5

Окончание табл. 20.2

Показатель	Сумма, тыс. руб.		Доля в выручке, %		Отклонение	
	январь	февраль	январь	февраль	абсолютное, тыс. руб.	относительное, %
Валовая прибыль	3353,0	3525,6	25,9	23,7	172,7	5,1
Коммерческие расходы	2895,7	2761,9	22,4	18,6	-133,8	-4,6
Прибыль (убыток) от продаж	457,3	763,7	3,5	5,1	306,5	67,0
Прочие доходы	789,5	658,4	6,1	4,4	-131,1	-
Прочие расходы	685,1	748,9	5,3	5,0	63,8	9,3
Прибыль (убыток) до налогообложения	561,7	673,2	4,3	4,5	111,6	19,9
Налог на прибыль	112,3	134,6	0,9	0,9	22,3	19,9
Чистая прибыль (убыток)	449,3	538,6	3,5	3,6	89,2	19,9

Из табл. 20.2 видно, что произошло увеличение финансового результата, в частности, валовой прибыли на 5,1%, прибыли от продаж — на 67%, прибыли до налогообложения и чистой прибыли — на 19,9%. Рост финансового результата обусловлен главным образом за счет роста выручки.

20.2. АНАЛИЗ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ

Для анализа рентабельности деятельности организации рассчитывают следующие показатели рентабельности:

- 1) *рентабельность продукции* — по формуле

$$P_{пр} = \frac{ЧПр}{ВПС},$$

где ЧПр — чистая прибыль за отчетный период, руб.; ВПС — валовая (общая, суммарная) полная себестоимость, руб.;

- 2) *рентабельность продаж* — по формуле

$$P_{\text{прод}} = \frac{\text{ЧПр}}{B_n},$$

где B_n — **нетто-выручка за отчетный период, руб.;**

3) **фондорентабельность** — по формуле

$$\Phi_p = \frac{\text{ЧПр}}{\text{ОС}},$$

где ОС — **средняя первоначальная стоимость основных средств за отчетный период, руб.;**

4) **рентабельность персонала** — по формуле

$$P_n = \frac{\text{ЧПр}}{\text{Ч}},$$

где Ч — **средняя численность персонала за отчетный период, чел.;**

5) **рентабельность фонда оплаты труда** — по формуле

$$P_{\text{ФОТ}} = \frac{\text{ЧПр}}{\text{ФОТ}},$$

где ФОТ — **фонд оплаты труда за отчетный период, чел.**

Используя данные показатели, можно сделать вывод о резервах повышения рентабельности деятельности предприятия.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие виды финансового результата исследуются экономическим анализом?
2. Приведите формулы расчета валовой прибыли, прибыли от продаж, прибыли до налогообложения, чистой прибыли, рассчитываемых в отчете о финансовых результатах.
3. Перечислите задачи анализа финансового результата.
4. Данные каких бухгалтерских счетов используются для анализа финансового результата?
5. Какие показатели рассчитываются для анализа динамики финансового результата?
6. Какие показатели рассчитываются для анализа рентабельности деятельности организации?
7. Приведите формулы расчета рентабельности продукции, рентабельности продаж, фондорентабельности, рентабельности персонала.

Глава 21

ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Финансовый анализ хозяйственной деятельности организации обеспечивает получение объективного представления о финансовом состоянии организации, что, в свою очередь, позволяет выявить экономические проблемы организации, определить их причины и предложить пути решения этих проблем.

Спецификой финансового анализа хозяйственной деятельности организации является то, что он проводится на основе данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основными задачами финансового анализа хозяйственной деятельности организации является:

- проведение оценки структуры активов и пассивов организации;
- выявление степени сбалансированности собственного и заемного капитала;
- определение оценки эффективности использования средств организации;
- определение уровня финансовой платежеспособности, устойчивости и деловой активности;
- выявление уровня рентабельности.

Проведение финансового анализа хозяйственной деятельности организации включает следующие этапы:

- 1) анализ динамики и структуры статей бухгалтерского баланса;
- 2) анализ платежеспособности организации;
- 3) анализ финансовой устойчивости организации;
- 4) анализ деловой активности организации;
- 5) анализ рентабельности организации.

21.1. АНАЛИЗ ДИНАМИКИ И СТРУКТУРЫ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Анализ динамики (горизонтальный анализ) бухгалтерского баланса предполагает расчет показателей динамики (абсолютного прироста, базисных и цепных темпов роста и прироста). Анализ достижения плановых значений (сравнение плановых и фактических (отчетных) показателей) осуществляется с помощью расчета абсолютного и относительного отклонения значений показателя. Анализ структуры (вертикальный анализ) предполагает опреде-

ление долевого состава стоимостных величин статей бухгалтерского баланса.

Из расчетного баланса можно получить ряд показателей:

- стоимость активов (валюта бухгалтерского баланса);
- стоимость внеоборотных активов (раздел I бухгалтерского баланса) и оборотных активов (раздел II бухгалтерского баланса);
- величину собственных средств (раздел III бухгалтерского баланса);
- величину заемных средств (сумма разделов IV и V бухгалтерского баланса);
- величину собственных оборотных активов, равную разнице между оборотными активами (раздел II бухгалтерского баланса) и обязательствами (сумма разделов IV и V бухгалтерского баланса) и пр.

Пример 21.1

В табл. 21.1 представлен анализ бухгалтерского баланса, составленного на начало и конец января.

Таблица 21.1

Анализ динамики и структуры статей бухгалтерского баланса

Статья	Сумма, руб.		Структура, %		Отклонение	
	на начало января	на конец января	на начало января	на конец января	абсолютное, руб.	относительное, %
АКТИВ						
I. Внеоборотные активы (ВОА)	—	—	—	—	—	—
Нематериальные активы (НМА)	150 321	142 127	2,1	1,9	-8194	-5,8
Результаты исследований и разработок	0	0	0,0	0,0	0	—
Основные средства (ОС)	2 987 415	3 000 000	41,2	39,8	12 585	0,4
Доходные вложения в материальные ценности (ДВМЦ)	120 000	132 000	1,7	1,8	12 000	9,1
Долгосрочные финансовые вложения (ДФВ)	154 236	256 328	2,1	3,4	102 092	39,8
Отложенные налоговые активы	0	0	0,0	0,0	0	—

Продолжение табл. 21.1

Статья	Сумма, руб.		Структура, %		Отклонение	
	на начало января	на конец января	на начало января	на конец января	абсолютное, руб.	относительное, %
Прочие <i>висоборотные</i> активы	452 000	423 210	6,2	5,6	-28 790	-6,8
ИТОГО по разделу I	3 863 972	3 953 665	53,3	52,5	89 693	2,3
II. Оборотные активы (ОА)	—	—	—	—	—	—
Запасы (З)	840 000	958 214	11,6	12,7	118 214	12,3
НДС по приобретенным ценностям	45 220	55 874	0,6	0,7	10 654	19,1
Дебиторская задолженность (ДЗ)	1 250 000	1 125 880	17,3	14,9	-124 120	-11,0
Краткосрочные финансовые вложения (КФВ)	452 630	554 120	6,2	7,4	101 490	18,3
Денежные средства и денежные эквиваленты (ДС)	745 821	845 264	10,3	11,2	99 443	11,8
Прочие оборотные активы	45 200	39 216	0,6	0,5	-5984	-15,3
ИТОГО по разделу II	3 378 871	3 578 568	46,7	47,5	199 697	5,6
БАЛАНС (Б)	7 242 843	7 532 233	100,0	100,0	289 390	3,8
ПАССИВ						
III. Капитал и резервы (КР)	—	—	—	—	—	—
Уставный капитал (УК)	1 70 0000	1 70 0000	23,5	22,6	0	0,0
Собственные акции, выкупленные у акционеров	0	0	0,0	0,0	0	—
Добавочный капитал (ДК)	252 541	226 890	3,5	3,0	-25 651	-11,3
Резервный капитал (РК)	354 781	365 879	4,9	4,9	11 098	3,0
Нераспределенная прибыль (НерПр)	2 086 342	2 086 342	28,8	27,7	0	0,0
ИТОГО по разделу III	4 393 664	4 379 111	60,7	58,1	-14 553	-0,3

Окончание табл. 21.1

Статья	Сумма, руб.		Структура, %		Отклонение	
	на начало января	на конец января	на начало января	на конец января	абсолютное, руб.	относительное, %
IV. Долгосрочные обязательства (ДО)	—	—	—	—	—	—
Долгосрочные заемные средства (ДЗС)	813 520	1 254 963	11,2	16,7	441 443	35,2
Отложенные налоговые обязательства	0	0	0,0	0,0	0	—
Прочие долгосрочные обязательства	45 123	55 874	0,6	0,7	10 751	19,2
ИТОГО по разделу IV	858 643	1 310 837	11,9	17,4	452 194,0	34,5
V. Краткосрочные обязательства (КО)	—	—	—	—	—	—
Краткосрочные заемные средства (КЗС)	586 415	675 883	8,1	9,0	89 468	13,2
Кредиторская задолженность (КЗ)	1 318 158	1 054 046	18,2	14,0	-264 112	-25,1
Доходы будущих периодов (ДБП)	0	0	0,0	0,0	0	—
Оценочные обязательства	0	0	0,0	0,0	0	—
Прочие краткосрочные обязательства	85 963	112 356	1,2	1,5	26 393	23,5
ИТОГО по разделу V	1 990 536	1 842 285	27,5	24,5	-148 251	-8,0
БАЛАНС (Б)	7 242 843	7 532 233	100,0	100,0	289 390	3,8

Из табл. 21.1 видно, что наблюдается положительная динамика по большинству статей актива. В пассиве наблюдается разнонаправленная динамика: положительная динамика — по разделам III и V, отрицательная динамика — по разделу IV. Наибольшую долю в активе составляют основные средства (41,2% — в начале января и 39,8% — в конце января), а наибольшую долю в пассиве составляет нераспределенная прибыль (28,8% — в начале января и 27,7% — в конце января).

21.2. АНАЛИЗ ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Платежеспособность организации означает ее способность своевременно и полностью рассчитываться по своим обязательствам.

Платежеспособность организации зависит от *ликвидности* активов, т.е. величины, обратной времени, необходимой для превращения их в денежные средства. Чем меньше времени на превращение активов в денежные средства, тем выше их ликвидность.

Для анализа платежеспособности организации рассчитывают *финансовые коэффициенты*, представляющие собой относительные показатели, определяемые по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности, главным образом, по данным бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. На основе финансовых коэффициентов также осуществляется анализ финансовой устойчивости, деловой активности и рентабельности организации. Перечень используемых на практике финансовых коэффициентов может быть различным и определяться задачами проводимого анализа.

В табл. 21.2 представлены наиболее информативные финансовые коэффициенты платежеспособности организации.

Таблица 21.2

Коэффициенты платежеспособности

Коэффициент	Способ расчета	Рекомендуемые значения
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	$L_1 = \frac{КР - \text{ВОА}}{\text{ОА}}$	$L_1 \geq 1$
Коэффициент абсолютной ликвидности	$L_2 = \frac{КФВ + \text{ДС}}{\text{КО}}$	$L_2 \geq 0,8 - 1,0$
Коэффициент промежуточной ликвидности	$L_3 = \frac{\text{ОА} - 3}{\text{КО}}$	$L_3 \geq 1,0 - 1,2$
Коэффициент текущей ликвидности	$L_4 = \frac{\text{ОА}}{\text{КО}}$	$L_4 \geq 1,6 - 2,0$

Пример 21.2

По данным табл. 21.1 рассчитаны финансовые коэффициенты платежеспособности организации на начало и конец января (табл. 21.3).

Таблица 21.3

Коэффициенты платежеспособности организации

Коэффициент	Значение		Отклонение
	на начало января	на конец января	
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	0,157	0,119	-0,038

Окончание табл. 21.3

Коэффициент	Значение		Отклонение
	на начало января	на конец января	
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,602	0,760	0,158
Коэффициент промежуточной ликвидности	1,275	1,422	0,147
Коэффициент текущей ликвидности	1,697	1,942	0,245

Из табл. 21.3 видно, что коэффициент обеспеченности собственными средствами не только не достигает рекомендуемого значения, но и имеет отрицательную динамику. Коэффициент абсолютной ликвидности имеет положительную динамику, но не достигает рекомендуемого значения. Коэффициент промежуточной ликвидности имеет положительную динамику, но превышает рекомендуемое значение. Коэффициент текущей ликвидности имеет положительную динамику и соответствует рекомендуемому значению.

21.3. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Анализ финансовой устойчивости организации позволяет оценить степень независимости организации от заемных источников финансирования. Для анализа финансовой устойчивости организации также рассчитывают коэффициенты финансовой устойчивости по данным расчетного баланса. В табл. 21.4 представлены наиболее информативные коэффициенты финансовой устойчивости.

Таблица 21.4

* Коэффициенты финансовой устойчивости

Коэффициент	Способ расчета	Рекомендуемые значения
Коэффициент капитализации	$U_1 = \frac{ДО + КО}{КР}$	$U_1 \leq 1,5$
Коэффициент автономии	$U_2 = \frac{КР}{Б}$	$U_2 = 0,4 - 0,6$
Коэффициент финансирования	$U_3 = \frac{КР}{ДО + КО}$	$U_3 \geq 0,7$

Окончание табл. 21.4

Коэффициент	Способ расчета	Рекомендуемые значения
Коэффициент финансовой независимости	$U_4 = \frac{КР + ДО}{Б}$	$U_4 \geq 0,6$
Коэффициент маневренности	$U_5 = \frac{КР - ВОА}{КР}$	$U_5 = 0,2 - 0,5$

Пример 21.3

По данным табл. 21.1 рассчитаны коэффициенты финансовой устойчивости организации на начало и конец января (табл. 21.5).

Таблица 21.5

Коэффициенты финансовой устойчивости организации

Коэффициент	Значение		Отклонение
	на начало января	на конец января	
Коэффициент капитализации	0,648	0,720	0,072
Коэффициент автономии	0,607	0,581	-0,025
Коэффициент финансирования	1,542	1,389	-0,153
Коэффициент финансовой независимости	0,725	0,755	0,030
Коэффициент маневренности	0,121	0,097	-0,023

Из табл. 21.5 видно, что коэффициенты капитализации и финансовой независимости имеют положительную динамику и соответствуют рекомендуемому значению. Коэффициенты автономии и финансирования достигают рекомендуемого значения, но и имеет отрицательную динамику. Коэффициент маневренности имеет отрицательную динамику и не соответствует рекомендуемому значению.

21.4. АНАЛИЗ ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Деловая активность отражает скорость оборачиваемости средств. Анализ деловой активности заключается в исследовании уровней и динамики финансовых коэффициентов *деловой активности*.

Финансовые коэффициенты деловой активности характеризуют скорость оборота средств, т.е. количество оборотов средств за период. Кроме финансовых коэффициентов деловой активности могут быть рассчитаны показатели, характеризующие *период обо-*

рота средств, показывающие средний срок осуществления одного оборота средств. В табл. 21.6 представлены наиболее информативные финансовые коэффициенты деловой активности.

Таблица 21.6

Финансовые коэффициенты деловой активности

Коэффициент	Формула расчета
Коэффициент оборачиваемости активов	$d_1 = \frac{B_n}{BOA + OA}$
Коэффициент оборачиваемости текущих активов	$d_2 = \frac{B_n}{OA}$
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	$d_3 = \frac{B_n}{КР}$
Коэффициент оборачиваемости запасов	$d_4 = \frac{B_n}{3}$
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	$d_5 = \frac{B_n}{ДЗ}$
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	$d_6 = \frac{B_n}{КЗ}$

Пример 21.4

По данным табл. 21.1 рассчитаны финансовые коэффициенты деловой активности организации за январь (табл. 21.7).

Таблица 21.7

Финансовые коэффициенты деловой активности организации

Коэффициент	Значение
Коэффициент оборачиваемости активов	1,751
Коэффициент оборачиваемости текущих активов	0,930
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	0,737
Коэффициент оборачиваемости запасов	3,597
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	5,745
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	2,726

Рассчитанные в табл. 21.7 значения финансовых коэффициентов деловой активности за январь показывают, что наибольшую скорость оборачиваемости имеют запасы, а наименьшую — собственный капитал.

21.5. АНАЛИЗ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Результативность проекта характеризуют финансовые коэффициенты рентабельности, которые оценивают отношение финансового результата (чаще всего чистой прибыли) к различным показателям (выручке, величине активов и т.д.). В табл. 21.8 представлены некоторые финансовые коэффициенты рентабельности, рассчитываемые по данным бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах (отчета о прибылях и убытках).

Таблица 21.8

Финансовые коэффициенты рентабельности

Коэффициент	Формула расчета
Рентабельность продаж	$R_1 = \frac{\text{ЧПр}}{B_n}$
Рентабельность активов	$R_2 = \frac{\text{ЧПр}}{B}$
Рентабельность основных средств	$R_3 = \frac{\text{ЧПр}}{B}$
Рентабельность собственного капитала	$R_4 = \frac{\text{ЧПр}}{КР}$

Пример 21.5

Из отчета о финансовых результатах за январь известно, что нетто-выручка составляет 12 900 тыс. руб., а чистая прибыль — 2047 тыс. руб. Данные по стоимости активов, основных средств, собственного капитала представлены в табл. 21.1.

Финансовые коэффициенты рентабельности организации за январь представлены в табл. 21.9. Для расчета финансовых коэффициентов определяется средняя стоимость активов, основных средств, собственного капитала за январь.

Таблица 21.9

Финансовые коэффициенты рентабельности

Коэффициент	Значение
Рентабельность продаж	0,159
Рентабельность активов	0,069
Рентабельность основных средств	0,171
Рентабельность собственного капитала	0,117

Из табл. 21.9 видно, что деятельность организации в январе была рентабельной, так как все коэффициенты рентабельности больше нуля. Величина рентабельности активов (0,069) показывает, один рубль активов зарабатывает 6,9 руб. чистой прибыли. Также можно сделать вывод о том, что один рубль основных средств зарабатывает 17,1 руб. чистой прибыли, а один рубль собственного капитала — 11,7 руб. чистой прибыли.

Контрольные вопросы и задания

1. Что представляет собой финансовый анализ?
2. На основе каких данных проводится финансовый анализ?
3. Перечислите основные задачи финансового анализа.
4. Перечислите этапы осуществления финансового анализа.
5. Каким образом осуществляется анализ динамики и структуры статей бухгалтерского баланса?
6. Что включает в себе вертикальный и горизонтальный анализ бухгалтерского баланса?
7. Что представляют собой финансовые коэффициенты?
8. Что означает платежеспособность организации?
9. Какие финансовые коэффициенты рассчитывают для анализа платежеспособности организации?
10. Приведите формулы вычисления финансовых коэффициентов платежеспособности организации.
11. Что означает финансовая устойчивость организации?
12. Какие финансовые коэффициенты рассчитывают для анализа финансовой устойчивости организации?
13. Приведите формулы вычисления финансовых коэффициентов финансовой устойчивости организации.
14. Что означает деловая активность?
15. Какие финансовые коэффициенты рассчитывают для анализа деловой активности?
16. Приведите формулы вычисления коэффициентов деловой активности.
17. Что отражают финансовые коэффициенты рентабельности?
18. Приведите формулы вычисления финансовых коэффициентов рентабельности.

Глава 22

ФОРМИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО РЕШЕНИЯ НА ОСНОВЕ АНАЛИЗА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Управленческое решение представляет собой результат логически взаимосвязанных и последовательных действий, которые направлены на достижение поставленных целей. Управленческое решение имеет целенаправленный характер и, как правило, базируется на экономической информации, в том числе на данных бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия. *Цель* управленческого решения, основанного на анализе бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия, заключается в повышении эффективности деятельности предприятия. Эффективное управленческое решение, основанное на анализе бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия, позволяет обеспечить выбор стратегических направлений диверсификации деятельности, создание конкурентных преимуществ, достижение высокой производительности и т.д.

Процесс принятия управленческого решения на основе анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия включает следующие *этапы*:

- прогнозирование состояния и динамики финансового состояния предприятия на основе данных финансового анализа;
- формирование целей управленческого решения, учитывающего результаты анализа и прогнозирование состояния и динамики финансового состояния предприятия;
- разработку альтернативных вариантов управленческих решений и выбор из них оптимального управленческого решения в соответствии с выбранными критериями;
- создание условий и реализация управленческого решения.

На стадии реализации управленческого решения осуществляются действия, направленные на доведение его до исполнителей, проводится контроль за процессом реализации решения с внесением необходимых коррективов и дается оценка результатов управленческого решения.

Формализация процесса принятия управленческого решения на основе анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности пред-

принятия предполагает создание соответствующей модели принятия управленческого решения. Модель принятия управленческого решения позволяет преодолеть ряд трудностей, связанных с формализацией процесса принятия управленческого решения. В частности, модель позволяет:

- 1) упростить сложный творческий процесс, в котором фактическое число переменных, относящихся к конкретной задаче управления, превышает познавательные возможности человека;
- 2) сформировать альтернативные варианты реализации управленческого решения и описать последствия принятия этих решений.

Управленческое решение будет реализовано в будущем, поэтому невозможно наблюдать процесс, который еще не существует и, возможно, не состоится, а значит, модель принятия управленческого решения представляет собой единственный способ увидеть картину будущего и определить потенциальные последствия альтернативных управленческих решений, что также позволяет их объективно сравнивать.

Так как моделирование не всегда базируется на точной и полной информации и предполагает упрощение реальных процессов на предприятии, то модель принятия управленческого решения не всегда позволяет разработать приемлемое управленческое решение, поэтому нужно разрабатывать механизм корректировки управленческих решений в процессе его реализации по мере поступления более полной и точной информации.

Модели принятия управленческих решений на основе анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия разнообразны и зависят от специфики деятельности предприятия, его стратегии, установок и подходов к управлению предприятия и методов формирования управленческого решения и пр. Методы формирования управленческого решения позволяют выбрать оптимальное управленческое решение из набора альтернативных вариантов. К методам формирования управленческого решения на основе анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия можно отнести:

- 1) метод, основанный на расчете сравнительных коэффициентов;
- 2) метод, основанный на модели стратегической игры.

Первый метод предполагает расчет величины специальных показателей — сравнительных коэффициентов. Сравнительные коэффициенты рассчитываются для каждой группы финансовых коэффициентов (платежеспособности, устойчивости, рентабель-

ности) и позволяют выбрать оптимальное управленческое решение из набора альтернативных управленческих решений. В частности, можно рассчитать следующие сравнительные коэффициенты:

- сравнительный коэффициент платежеспособности;
- сравнительный коэффициент финансовой устойчивости;
- сравнительный коэффициент рентабельности.

Сравнительный коэффициент платежеспособности (Z_1) сопоставляет коэффициенты платежеспособности, достигаемые при реализации альтернативных управленческих решений, и рассчитывается по формуле

$$Z_1 = \sum_{j=1}^m \frac{L_j^1}{L_j^2} \omega_j,$$

где L_j^1 и L_j^2 — коэффициенты ликвидности, которые достигаются при реализации соответственно первого и второго управленческих решений; ω_j — приоритет (вес) j -го коэффициента ликвидности (сумма весов равна единице).

Первое управленческое решение обеспечивает большую платежеспособность, чем второе управленческое решение, если сравнительный коэффициент больше единицы. С помощью сравнительного коэффициента платежеспособности сравниваются все альтернативные управленческие решения для нахождения управленческого решения, обеспечивающего наибольшую платежеспособность.

Сравнительный коэффициент финансовой устойчивости (Z_2) сопоставляет коэффициенты финансовой устойчивости, достигаемые при реализации альтернативных управленческих решений, и рассчитывается по формуле

$$Z_2 = \sum_{j=1}^{m_2} \frac{U_j^1}{U_j^2} \omega_j,$$

где U_j^1 и U_j^2 — коэффициенты финансовой устойчивости, которые достигаются при реализации соответственно первого и второго управленческих решений; ω_j — приоритет (вес) j -го коэффициента финансовой устойчивости (сумма весов равна единице).

Первое управленческое решение обеспечивает большую финансовую устойчивость, чем второе управленческое решение, если сравнительный коэффициент больше единицы. С помощью сравнительного коэффициента финансовой устойчивости сравниваются все альтернативные управленческие решения для нахождения

управленческого решения, обеспечивающего наибольшую финансовую устойчивость.

Сравнительный коэффициент рентабельности (Z_3) сопоставляет коэффициенты рентабельности, достигаемые при реализации альтернативных управленческих решений, и рассчитывается по формуле

$$Z_3 = \sum_{j=1}^{m_3} \frac{R_j^1}{R_j^2} \omega_j,$$

где R_j^1 и R_j^2 — коэффициенты рентабельности, которые достигаются при реализации соответственно первого и второго управленческих решений; ω_j — приоритет (вес) j -го коэффициента рентабельности (сумма весов равна единице).

Первое управленческое решение обеспечивает большую рентабельность, чем второе управленческое решение, если сравнительный коэффициент больше единицы. С помощью сравнительного коэффициента рентабельности сравниваются все альтернативные управленческие решения для нахождения управленческого решения, обеспечивающего наибольшую рентабельность.

На основе сравнительных коэффициентов платежеспособности, финансовой устойчивости и рентабельности можно рассчитать **комплексный сравнительный коэффициент** (Y) по формуле

$$Y = Z_1\lambda_1 + Z_2\lambda_2 + Z_3\lambda_3,$$

где λ_j — приоритет (вес) j -го сравнительного коэффициента (сумма весов равна единице).

Алгоритм принятия управленческого решения, основанного на анализе бухгалтерской отчетности предприятия с помощью комплексного сравнительного коэффициента, представлен на рис. 22.1.

Второй метод основан на использовании модели стратегической игры, предполагающей выбор управленческого решения на основе построения матрицы (A), в которой элементы представляют собой значения определенных финансовых коэффициентов (k_{ij}) в случае реализации i -го управленческого решения (D_i) и осуществления j -го сценария развития будущего (C_j):

$$A = \begin{pmatrix} & C_1 & C_2 & \dots & C_n \\ D_1 & k_{11} & k_{12} & \dots & k_{1n} \\ D_2 & k_{21} & k_{22} & \dots & k_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots & \dots \\ D_m & k_{m1} & k_{m2} & \dots & k_{mn} \end{pmatrix}.$$

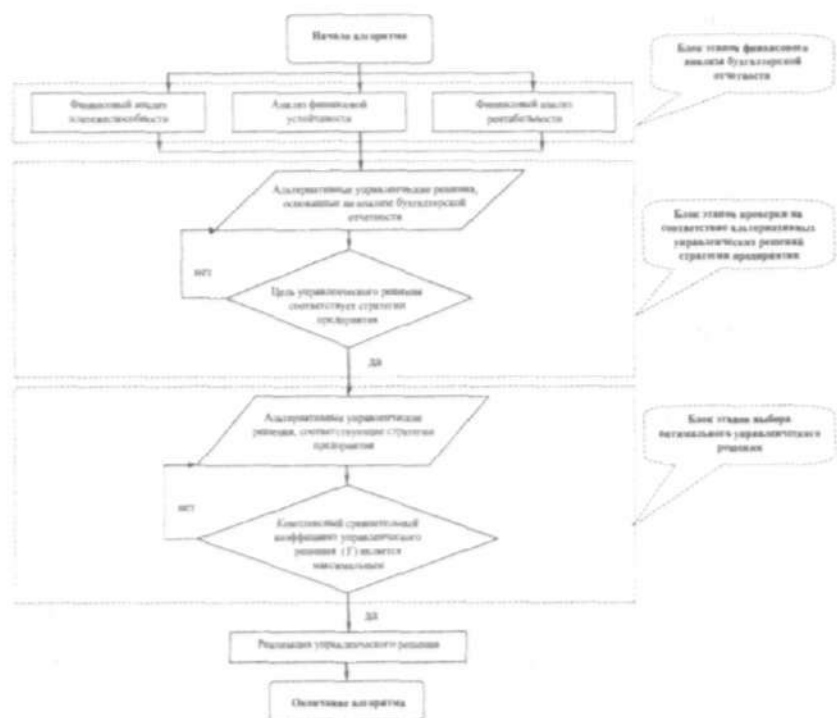


Рис. 22.1. Блок-схема принятия управленческого решения, основанного на анализе бухгалтерской отчетности предприятия с помощью комплексного сравнительного коэффициента

Матрица позволяет выбрать оптимальное управленческое решение с помощью следующих критериев:

- критерий *максимакса*:

$$W = \max_i \max_j k_{ij},$$

т.е. выбирается управленческое решение, у которого наибольший финансовый коэффициент во всей матрице. Для этого сначала находят максимальное значение по столбцам матрицы, а затем выбирают максимальное число из выбранных значений;

- критерий *Вальда*:

$$W = \max_i \min_j k_{ij},$$

т.е. выбирается управленческое решение, у которого наибольший финансовый коэффициент из минимально возможных значений для каждого сценария. Для этого сначала находят минимальное

значение по столбцам матрицы, а затем выбирают максимальное число из выбранных значений;

• критерий Гурвица:

$$H = \max_j \left[p \cdot \min_i k_{ij} + (1-p) \cdot \max_i k_{ij} \right],$$

где p — коэффициент пессимизма ($0 \leq p \leq 1$).

При выборе управленческого решения с помощью критерия Гурвица рассчитывают некоторое среднее значение, характеризующее состояние между крайним пессимизмом и крайним оптимизмом.

Пример 22.1

Имеется матрица A , в которой представлены коэффициенты абсолютной ликвидности двух альтернативных управленческих решений (D_1 и D_2) при осуществлении трех сценариев (C_1 , C_2 и C_3):

$$A = \begin{pmatrix} & C_1 & C_2 & C_3 \\ D_1 & 6 & 10 & 17 \\ D_2 & 2 & 13 & 19 \\ \min & 2 & 10 & 17 \end{pmatrix}.$$

По критерию максимакса оптимальным можно считать управленческое решение D_2 , так как только при ее реализации достигается максимальное значение коэффициента абсолютной ликвидности, равное 19 ($W = 19$).

Для использования критерия Вальда находятся минимальные значения по столбцам в матрице A . Из набора минимальных значений выбирается максимальное значение, равное 17 ($W = 17$). Поскольку эта величина достигается при реализации управленческого решения D_2 , то оно также считается оптимальным по критерию Вальда.

Использование критерия Гурвица предполагает предварительное определение коэффициента пессимизма p . Допустим, коэффициент пессимизма равен 0,3 ($p = 0,3$), тогда

$$H = \max \left\{ \begin{matrix} 0,3 \cdot 6 + (1 - 0,3) \cdot 17 \\ 0,3 \cdot 2 + (1 - 0,3) \cdot 19 \end{matrix} \right\} = \max \left\{ \begin{matrix} 13,7 \\ 13,9 \end{matrix} \right\} = 13,9.$$

Оптимальным по критерию Гурвица можно считать второе управленческое решение. Таким образом, по трем критериям оптимальным является второе управленческое решение.

Контрольные вопросы и задания

1. Дайте определение понятию «управленческое решение».
2. Раскройте цель управленческого решения, основанного на анализе бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия.
3. Перечислите этапы процесса принятия управленческого решения на основе анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия.

4. Какие методы используются для формирования управленческого решения на основе анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия?
5. Приведите формулы расчета сравнительных коэффициентов.
6. Опишите алгоритм принятия управленческого решения, основанного на анализе бухгалтерской отчетности предприятия.
7. Перечислите критерии выбора оптимального управленческого решения с помощью модели стратегической игры.

Библиографический список

Нормативные правовые документы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142 (дата обращения: 01.12.2018).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165 (дата обращения: 01.12.2018).
3. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. // URL: <https://www.assessor.ru/zakon/tk> (дата обращения: 01.12.2018).
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 01.12.2018).
5. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) [Электронный ресурс] // URL: <http://www.garant.ru/doc/pbu> (дата обращения: 01.12.2018).
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081 (дата обращения: 01.12.2018).
7. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19.06.2012 № 383-П) [Электронный ресурс] // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_131829 (дата обращения: 01.12.2018).

Учебная литература

8. *Аверина О.И.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебник / О.И. Аверина, В.В. Давыдова, Н.И. Лушенкова. — М.: КноРус, 2012. — 432 с.
9. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение [Текст] / И.В. Аверчев. — М.: Вершина, 2006. — 512 с.
10. *Астахов В.П.* Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст]: учеб. пособие / В.П. Астахов. — М.: Юрайт, 2011. — 955 с.
11. *Бабаев Ю.А.* Теория бухгалтерского учета [Текст] / Ю.А. Бабаев, В.А. Бородин, Н.Д. Амаглобели. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. — 345 с.
12. *Бобошко Н.М.* Финансово-экономический анализ [Текст]: учеб. пособие / Н.М. Бобошко [и др.]. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. — 383 с.
13. *Богаченко В.М.* Основы бухгалтерского учета [Текст] / В.М. Богаченко. — М.: Феникс, 2015. — 334 с.
14. *Бочкарева И.И.* Бухгалтерский учет [Текст]: учебник для вузов / И.И. Бочкарева, Г.Г. Левина. — М.: Велби: Проспект, 2006. — 368 с.

15. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / А.С. Бакаев [и др.]; под ред. П.С. Безруких. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Бухгалтерский учет, 2004. — 736 с.
16. Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учебник для академического бакалавриата / И.В. Захаров, О.Н. Калачева; под ред. И.М. Дмитриевой. — М.: Юрайт, 2015. — 423 с.
17. Бухгалтерский учет и анализ. Краткий курс [Текст]: учеб. пособие / Л.А. Саполгина. — М.: КноРус, 2015. — 152 с.
18. *Васенко О.В.* Учет затрат в бухгалтерском учете [Текст]: практ. пособие / О.В. Васенко, А.А. Сперанский. — М.: Экзамен, 2006. — 254 с.
19. *Вахрушина С.А.* Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учеб. пособие / С.А. Вахрушина. — М.: Омега-Л, 2007. — 568 с.
20. *Вахрушина М.А.* Анализ финансовой отчетности [Текст]: учеб. пособие / М.А. Вахрушина. — М.: Вузовский учебник, 2009. — 367 с.
21. *Вещунова Н.Л.* Бухгалтерский учет [Текст]: учебник для вузов / Н.Л. Вещунова. — М.: Велби, 2007. — 420 с.
22. *Воронина Л.Ю.* Теория бухгалтерского учета [Текст]: учеб. пособие / Л.Ю. Воронина. — М.: Эксмо, 2007. — 480 с.
23. Годовой отчет 2016 [Текст] / под ред. В.И. Мещерякова. — М.: Агентство бухгалтерской информации, 2016. — 902 с.
24. *Дусаева Е.М.* Теория бухгалтерского учета: сборник задач [Текст]: учеб. пособие / Е.М. Дусаева, Л.И. Суханова. — М.: Бухгалтерский учет, 2008. — 160 с.
25. *Зотова Н.Н.* Бухгалтерский учет и анализ [Текст]: учеб. пособие / Н.Н. Зотова, О.Т. Зырянова. — Курган: Изд-во Курганского гос. ун-та, 2014. — 225 с.
26. *Иванов И.Н.* Экономический анализ деятельности предприятия [Текст]: учебник / И.Н. Иванов. — М.: ИНФРА-М, 2013. — 348 с.
27. *Камышанов П.И.* Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. — М.: Омега-Л, 2006. — 590 с.
28. *Кашкин С.Ю.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] / С.Ю. Кашкин. — М.: КноРус, 2012. — 432 с.
29. *Керимов В.Э.* Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебник / В.Э. Керимов. — М.: Дашков и К°, 2012. — 484 с.
30. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы (для целей налогообложения прибыли) [Текст]. — Екатеринбург: АМБ, 2002. — 44 с.
31. *Козлова Е.П.* Бухгалтерский учет в организациях [Текст] / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галинина. — М.: Финансы и статистика, 2002.
32. Комментарии к Положениям по бухгалтерскому учету [Текст] / под общ. ред. М.П. Кочкина. — М.: Главбух, 2004. — 352 с.
33. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст]: учебник / Н.П. Кондраков. — М.: Проспект, 2013. — 492 с.
34. *Лысенко Д.В.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебник для вузов / Д.В. Лысенко. — М.: ИНФРА-М, 2012. — 320 с.

35. *Маркин Ю.П.* Экономический анализ [Текст]: учеб. пособие для студентов вузов / Ю.П. Маркин. — М.: Омега-Л, 2012. — 450 с.
36. *Паркшеян Х.Р.* Бухгалтерский учет в вопросах и ответах [Текст] / Х.Р. Паркшеян. — М.: Экономика, 2004. — 255 с.
37. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению в редакции приказа Минфина России от 07.05.2003 № 38н [Текст]. — Екатеринбург: Уральское юрид. изд-во, 2014. — 144 с.
38. Положения по бухгалтерскому учету [Текст]. — М.: Эксмо, 2012. — 240 с.
39. *Пономарева Л.В.* Бухгалтерская отчетность организации [Текст]: учеб. пособие. — М.: Бухгалтерский учет, 2007. — 384 с.
40. *Русалева Л.А.* Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / Л.А. Русалева, В.М. Богаченко, Т.М. Калачева. — М.: Бухгалтерский учет, 2007. — 350 с.
41. *Савицкая Г.В.* Анализ хозяйственной деятельности [Текст]: учебник / Г.В. Савицкая. — М.: ИНФРА-М, 2014. — 282 с.
42. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Я.В. Соколов. — М.: Велби, 2007. — 776 с.
43. *Сотникова Л.В.* Бухгалтерская отчетность организации [Текст] / под ред. Л.В. Бакаева. — М.: ИПБР-БИНФА, 2006. — 598 с.
44. *Стражева Н.С.* Бухгалтерский учет [Текст]: пособие для вузов / Н.С. Стражева. — М.: Книжный дом, 2007. — 320 с.
45. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / под ред. Е.А. Мизиковского. — М.: Юрист, 2002. — 400 с.
46. *Туманидзе Т.У.* Финансовый анализ [Текст]: учебник / Т.У. Туманидзе. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. — 289 с.
47. *Тумасян Р.З.* Бухгалтерский учет [Текст]: учеб. пособие / Р.З. Тумасян. — М.: Нитар альянс, 2003. — 799 с.
48. *Тысячникова Н.А.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] / Н.А. Тысячникова, Ю.Н. Юденков. — М.: КноРус, 2013. — 720 с.
49. *Швецкая В.М.* Бухгалтерский учет [Текст]: учебник для вузов / В.М. Швецкая, Н.А. Головкин. — М.: Дашков и К°, 2007. — 512 с.

Оглавление

Предисловие.....	3
------------------	---

РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1. Бухгалтерский учет и его место в управленческой деятельности коммерческой организации.....	7
--	----------

1.1. Хозяйственный учет и его виды.....	7
1.2. Общая характеристика бухгалтерского учета.....	9
1.3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета.....	12
1.4. Организация бухгалтерского учета.....	14
1.5. Объекты бухгалтерского учета.....	15
<i>Контрольные вопросы и задания.....</i>	<i>16</i>

Глава 2. Предмет и методы бухгалтерского учета.....	17
--	-----------

2.1. Документирование хозяйственных операций.....	18
2.2. Инвентаризация имущества и обязательств.....	21
2.3. Оценка имущества и обязательств.....	23
2.4. Себестоимость.....	26
2.5. Бухгалтерская отчетность организации.....	28
2.6. Бухгалтерский баланс.....	30
2.7. Бухгалтерские счета.....	40
2.8. Двойная запись.....	51
2.9. Корреспонденция счетов.....	52
2.10. Оборотные ведомости.....	54
<i>Контрольные вопросы и задания.....</i>	<i>55</i>

Глава 3. Учетные регистры.....	56
---------------------------------------	-----------

<i>Контрольные вопросы и задания.....</i>	<i>58</i>
---	-----------

Глава 4. Формы бухгалтерского учета.....	59
---	-----------

4.1. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.....	59
4.2. Журнал-главная форма бухгалтерского учета.....	61
4.3. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.....	62
4.4. Автоматизированная форма бухгалтерского учета.....	64
<i>Контрольные вопросы и задания.....</i>	<i>65</i>

Глава 5. Учетная политика для целей бухгалтерского учета.....	66
--	-----------

<i>Контрольные вопросы и задания.....</i>	<i>71</i>
---	-----------

РАЗДЕЛ II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ УЧЕТА ИМУЩЕСТВА, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ КАПИТАЛА И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Глава 6. Бухгалтерский учет основных средств.....	72
--	-----------

6.1. Общие положения учета основных средств.....	72
6.2. Учет поступления, выбытия и амортизации основных средств.....	84

6.3. Учет текущей аренды основных средств.....	109
6.4. Учет финансовой аренды (лизинга).....	112
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	115
Глава 7. Бухгалтерский учет нематериальных активов.....	116
7.1. Общие положения учета нематериальных активов.....	116
7.2. Бухгалтерский учет поступления, амортизации и выбытия нематериальных активов.....	123
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	141
Глава 8. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов	143
8.1. Общие положения учета материально-производственных запасов.....	143
8.2. Учет материалов.....	152
8.3. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг).....	175
8.4. Учет готовой продукции.....	190
8.5. Учет товаров.....	200
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	207
Глава 9. Бухгалтерский учет затрат на оплату труда и расчетов с персоналом	209
9.1. Трудовые отношения в организации.....	209
9.2. Учет расчетов с персоналом по оплате труда.....	211
9.3. Учет удержаний из заработной платы.....	215
9.4. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению (страховым взносам).....	216
9.5. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	222
9.6. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.....	226
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	227
Глава 10. Бухгалтерский учет денежных средств	228
10.1. Основные положения учета денежных средств.....	228
10.2. Учет денежных средств в кассе организации.....	231
10.3. Учет денежных средств на расчетных счетах.....	233
10.4. Учет денежных средств на валютном счете.....	234
10.5. Учет денежных средств на специальных счетах.....	237
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	238
Глава 11. Бухгалтерский учет заемных средств	240
11.1. Общие положения учета заемных средств.....	240
11.2. Учет задолженности по заемным средствам и обязательствам.....	241
11.3. Учет затрат по кредитам и займам.....	246
11.4. Учет заемных средств, выраженных в валюте.....	249
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	250
Глава 12. Учет финансовых вложений	252
12.1. Общие положения учета финансовых вложений.....	252
12.2. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций.....	254
12.3. Учет финансовых вложений в акции, облигации и векселя.....	257
12.4. Учет финансовых вложений в виде займов.....	262
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	263

Глава 13. Учет капитала организации	264
13.1. Общие положения учета капитала организации	264
13.2. Учет формирования уставного капитала организации	265
13.3. Учет резервного капитала	267
13.4. Учет добавочного капитала	268
13.5. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	270
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>271</i>
Глава 14. Учет финансовых результатов	273
14.1. Учет финансового результата от обычных видов деятельности	273
14.2. Учет финансового результата от прочих доходов и расходов	276
14.3. Порядок формирования и учета конечного финансового результата	278
14.4. Виды прибыли в бухгалтерском учете	283
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>285</i>

РАЗДЕЛ III. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Глава 15. Экономический анализ, его сущность и взаимосвязь с бухгалтерским и управленческим учетом	287
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>290</i>
Глава 16. Экономический анализ производства продукции	291
16.1. Анализ объема, динамики и структуры производства продукции	291
16.2. Анализ качества готовой продукции	297
16.3. Анализ ритмичности производства готовой продукции	299
16.4. Факторный анализ производства готовой продукции	302
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>304</i>
Глава 17. Экономический анализ основных средств	305
17.1. Анализ состояния, структуры и движения основных средств	305
17.2. Анализ использования основных средств	310
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>311</i>
Глава 18. Экономический анализ трудовых показателей	312
18.1. Анализ численности, состава и движения работников	312
18.2. Анализ фонда оплаты труда	314
18.3. Анализ производительности труда	316
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>318</i>
Глава 19. Экономический анализ себестоимости готовой продукции	319
19.1. Анализ полной себестоимости готовой продукции	319
19.2. Анализ постоянных и переменных затрат	323
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>326</i>
Глава 20. Экономический анализ финансовых результатов	327
20.1. Анализ финансового результата	327
20.2. Анализ рентабельности	329
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>330</i>

Глава 21. Финансовый анализ хозяйственной деятельности организации	331
21.1. Анализ динамики и структуры статей бухгалтерского баланса.....	331
21.2. Анализ платежеспособности организации	334
21.3. Анализ финансовой устойчивости организации.....	336
21.4. Анализ деловой активности организации.....	337
21.5. Анализ рентабельности организации.....	339
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>340</i>
Глава 22. Формирование управленческого решения на основе анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия	341
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>346</i>
Библиографический список	348

1.1. Анализ динамики и структуры статей бухгалтерского баланса.....	331
1.2. Анализ платежеспособности организации	334
1.3. Анализ финансовой устойчивости организации.....	336
1.4. Анализ деловой активности организации.....	337
1.5. Анализ рентабельности организации.....	339
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>340</i>
Глава 22. Формирование управленческого решения на основе анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия	341
<i>Контрольные вопросы и задания</i>	<i>346</i>
Библиографический список	348

По вопросам приобретения книг обращайтесь:
Отдел продаж «ИНФРА-М» (оптовая продажа):
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр.1
Тел. (495) 280-33-86 (доб. 218, 222)
E-mail: bookware@infra-m.ru

Отдел «Книга—почтой»:
тел. (495) 280-33-86 (доб. 222)

ФЗ № 436-ФЗ	Издание не подлежит маркировке в соответствии с п. 1 ч. 4 ст. 11
----------------	---

Учебное издание

**Сироткин Сергей Александрович,
Кельчевская Наталья Рэмовна**

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

УЧЕБНИК

Оригинал-макет подготовлен в НИЦ ИНФРА-М
ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1
Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29
E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>

Подписано в печать 18.06.2019.
Формат 60×90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.
Печать цифровая. Усл. печ. л. 22,19.
Тираж 500 экз. (I — 50). Заказ № 06178
ТК 661008-949519-180619

Отпечатано в типографии ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»
127214, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1
Тел.: (495) 280-15-96, 280-33-86. Факс: (495) 280-36-29

ИНТЕРНЕТ-МАГАЗИН INFRA-M.RU

Вы можете заказать любую нашу книгу в издательстве с доставкой на дом. Выбирайте и заказывайте нужные вам книги на сайте infra-m.ru
Авторам ИНФРА-М предоставляется скидка – 20% на любую книгу из нашего ассортимента.

Варианты доставки:

Вы можете самостоятельно получить заказ в Москве в нашем офисе. В этом случае вы сэкономите на курьерской доставке.

Самовывоз должен быть обязательно согласован с менеджером при подтверждении заказа.

Пункт выдачи заказов:

г. Москва, ул. Полярная д.31В стр.1

Режим работы: понедельник-пятница с 9:00 до 18:00.

Осуществляется только по Москве и Московской области.

Стоимость доставки (до 5-ти кг или не более 12 экземпляров) по Москве — 250 руб.

Стоимость доставки по Московской области — 250 руб. до МКАД, далее 30 руб. за каждый километр. Удобное время доставки вы можете согласовать с менеджером курьерской службы при подтверждении заказа.

Заказы свыше 5-ти кг оформляются Почтой России или самовывозом из редакции.

Срок доставки российской почтой обычно составляет от 2 до 6 недель в зависимости от удаленности региона доставки. Срок доставки авиапочтой, как правило, меньше и составляет от 1 до 3 недель.

Стоимость доставки зависит от региона (расстояния), веса товаров, стоимости заказа (страховой сбор) и определяется официальными тарифами Почты России. При получении посылки на почте вам не придется делать никаких дополнительных выплат.

Заказы весом до 2 кг отправляются заказной бандеролью. Заказы весом от 2 до 10 кг отправляются посылкой.

НАШИ КОНТАКТЫ

По всем вопросам вы можете обращаться к нашему специалисту отдела продаж:

Лобановой Ирине Александровне

по электронной почте lobanova_ia@infra-m.ru

или по телефону 8 (495) 280-33-86 доб. 222



ГРУППА
КОМПАНИЙ
ИНФРА-

1. САМОВЫВОЗ

2. КУРЬЕРСКАЯ ДОСТАВКА

3. ПОЧТА РОССИИ