

*МИНИСТЕРСТВО ОБЩЕГО И ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ*

**МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ЭКОНОМИКИ, СТАТИСТИКИ И ИНФОРМАТИКИ**

---

**С.А.Смирнов**

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

**Москва, 1998**

УДК	657
ББК	65.052
С	506

С.А. Смирнов, Бухгалтерский учет. /Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики. – М., 1998. –

© Смирнов С.А., 1998 г.

© Московский государственный университет экономики, статистики и информатики, 1998 г.

© Московская высшая банковская школа, 1998 г.

## Оглавление

Введение	4
1. Учет продукции и продаж	6
2. Учет долгосрочных инвестиций, основных средств и нематериальных активов	19
3. Учет производственных запасов	56
4. Учет труда и заработной платы	85
5. Учет издержек производства	138
6. Общие принципы калькулирования себестоимости продукции	169
7. Учет ценных бумаг	186
8. Учет арендных операций	207
9. Учет собственного капитала, кредитов и займов, и финансовых результатов	222
10. Учет внешнеэкономических операций	251
11. Учетная политика организации	270
12. Отчетность	284
Выводы	322
Список рекомендуемой литературы	363

## **1. Учет продукции и продаж**

### **1.1. Продукция, ее группировка и оценка**

#### ***1.1.1. Состав и единица измерения продукции (работ, услуг)***

**Продукцией** в широком смысле слова **являются изделия и продукты, полностью законченные обработкой в данной организации, прошедшие проверку на соответствие утвержденным стандартам или техническим условиям и оформленные приемно-сдаточной документацией, а также выполненные работы и услуги, оказанные другим организациям.**

**Изготовленные изделия** относятся к готовой продукции данного отчетного периода, если они переданы на склад.

**Учет продукции** ведут в следующих показателях:

- **натуральных** (т.е. в соответствии с их физическими свойствами), используют для количественного учета готовых изделий;
- **условно-натуральных** - для получения обобщенных показателей по учету однородной продукции;
- **стоимостном (ценностном), т.е. объем товарной продукции**, оцениваемый в ожидаемой (плановой, нормативной) и фактической производственной себестоимости, по нормативной стоимости обработки, по прямым статьям расходов, в рыночных (биржевых) ценах.

#### ***1.1.2. Характеристика объема продукции.***

**Стоимость реализованной продукции** - составная часть объема продаж или совокупной выручки от реализации собственной продукции, покупных изделий, материалов и т.п.

В отличие от товарной продукции готовая продукция, исчисленная в денежном выражении, не включает стоимости работ и услуг, выполненных для других потребителей, а также для обслуживающих производств и хозяйств, принадлежащих организации. Различается объем готовой продукции и товарной также и на величину стоимости узлов и частей сложных по конструкции изделий с длительным циклом их изготовления, которую учитывают в составе товарной продукции, но она не входит в объем готовой продукции до подписания акта окончательной приемки заказчиком объекта в целом.

#### ***1.1.3. Учет движения продукции и номенклатура-ценник.***

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения может быть организован несколькими способами:

1. в сортовых карточках складского учета (т.е. в бухгалтерии составляют или обрабатывают группировочные ведомости оприходования продукции по ее видам в разрезе подразделений-изготовителей и мест хранения);
2. бескарточным способом (т.е. ежедневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовых изделий в разрезе складов и других мест хранения).

При создании полностью автоматизированных складов учет готовой продукции на складах в традиционной карточной форме в большинстве случаев не ведется, а необходимые для управления данные получают как информацию по запросу. Карточки заменяются оперативными машинограммами остатков и движения готовой продукции по каждому наименованию и виду.

Выпуск продукции из производства оформляется приемно-сдаточными накладными, спецификациями, приемными актами и т.п.

Цена проставляется на основе **номенклатуры-ценника**, где указываются вид каждого изделия, его отличительные признаки, его код, совокупный номенклатурный номер, закрепляемый за ним на все время производства и сбыта продукции в данной организации, и учетные цены.

В текущем учете продукция (работы, услуги) группируются по укрупненным позициям: изделия основного производства, товары широкого потребления, изготовленные из отходов, запасные части, выполненные работы и оказанные услуги.

#### ***1.1.4 Оценка готовой продукции (работ, услуг)***

Готовая продукция, выполненные работы и оказанные услуги в бухгалтерском учете могут оцениваться по одному из следующих вариантов:

1. по фактической производственной (на предприятиях индивидуального производства и с ограниченной номенклатурой массовой продукции) или сокращенной (в производствах массовой продукции) себестоимости продукции, равной соответственно сумме всех затрат на ее изготовление или по прямым статьям расходов;
2. по плановой (нормативной) производственной себестоимости; при этом определяют и отдельно учитывают отклонения фактической производственной себестоимости за отчетный месяц от плановой (нормативной) себестоимости;
3. по учетным ценам; обособленно учитывается разница между фактической себестоимостью и учетной ценой;
4. по продажным (рыночным) ценам и тарифам (с учетом НДС) - необходимо в этом случае обособленно учитывать сумму НДС.

При использовании в учете готовой продукции 2-го и 3-го вариантов возникает необходимость исчисления отклонений товарного выпуска в оценке по учетным ценам от его фактической производственной себестоимости.

Расчет обычно производится по средневзвешенному проценту, исчисленному как отношение фактической себестоимости остатка продукции на начало месяца к продукции, выпущенной из производства в данном месяце, к стоимости этого же объема продукции в учетных ценах.

Стоимость поступившей из производства продукции определяют по учетным ценам на основе данных аналитического учета ее оприходования. Средневзвешенный коэффициент отношения фактической производственной себестоимости к стоимости продукции по учетным ценам  $\gamma$  исчисляется по формуле:

$$\gamma = \frac{\sum_{i=1}^n p_1 q_1 + \sum_{i=1}^n p_2 q_2 + \dots + \sum_{i=1}^n p_n q_n}{\sum_{i=1}^n p_1 k_1 + \sum_{i=1}^n p_2 k_2 + \dots + \sum_{i=1}^n p_n k_n},$$

где  $p_1, p_2, \dots, p_n$  - остаток продукции и количество поступившей продукции в течение месяца;

$q$  - фактическая производственная себестоимость остатка и каждой группы поступления готовой продукции;

$k$  - учетная цена единицы продукции.

Отклонение стоимости продукции в оценке по учетным ценам и плановой (нормативной) себестоимости от фактической производственной себестоимости находят путем их сопоставления. Отрицательная сумма отклонений фиксируется методом красного сторно, положительная - обычной записью.

**Учет движения продукции на складе и товаров отгруженных ведется по каждому наименованию изделий.**

Аналогично определяется фактическая себестоимость отгруженной и отпущенной в порядке реализации продукции при оценке ее в текущем учете по плановой (нормативной) себестоимости. В этом случае исчисляют средневзвешенный процент отклонений фактической производственной себестоимости от плановой (нормативной). С его помощью находят абсолютную сумму отклонений и прибавляют (вычитают) ее к стоимости отгруженной и реализованной продукции в оценке по плановой (нормативной) себестоимости. Итоговый результат считается фактической себестоимостью реализованных изделий (работ, услуг).

### ***1.1.5 Синтетический учет***

Для учета выпуска готовых изделий из производства бухгалтерия составляет ведомость выпуска готовой продукции, сданной на склады предприятия, в натуральном и стоимостном выражении. Синтетический учет выпуска продукции из производства можно вести в 2х вариантах.

1. С использованием специального счета Выпуска продукции (работ, услуг) №37 - целесообразно при использовании нормативной (плановой) себестоимости продукции;

По Д37 и К20(23) отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг или показываются прямые фактические расходы на их производство.

По К37 учитывается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции или величина прямых затрат на ее изготовление в корреспонденции с 40 счетом; а стоимость выполненных работ и оказанных услуг корреспондирует с 46 счетом.

Разница между Д37 и К37 (оборотами) может быть выявлена на 1ое число каждого месяца - это отклонение фактических затрат на изготовление продукции от заданных по плану/нормативу. Экономия сторнируется К37, Д46; перерасход списывается с 37 счета дополнительной записью. По итогу на месяц, квартал, год 37 счет сальдо не имеет, и поэтому записи по нему в балансе не отражаются.

2. Без применения 37 счета: синтетический учет оприходования готовых изделий ведется на активном инвентарном 40 счете по фактической производственной себестоимости. По Д 40 с К 20 и К 40 - корреспондирует по счетам 45 или 46, в зависимости от выбранного варианта момента реализации.

В синтетическом учете хозяйственные операции, связанные с оприходованием готовой продукции, отражаются записью:

Д 40; К 20

К 23 (на стоимость готовой продукции, изготовленной в основном и вспомогательных производствах, по учетным данным)

После составления калькуляции фактической производственной себестоимости выпущенной продукции разность между ее величиной и учетной стоимостью готовых изделий списывается: Д 40; К 20, К 23.

Готовые изделия, приобретенные предприятием для перепродажи или для комплектации своей продукции, учитывается не на 40 счете, а на 41 счете. Изделия, полностью потребляемые на самом предприятии, учитывают на 10, 12, 21 и т.п. счетах - в зависимости от назначения этой продукции.

## **1.2. Учет отгрузки продукции**

Отгрузка (отпуск) продукции в порядке реализации производится в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи как товаров через розничную торговлю.

На отпускаемую продукцию выписывают приказ-накладную или извещение об отправке или приказ на отпуск и т.п. На основании документации о фактическом отпуске (отгрузке) выписывают в нескольких экземплярах платежное поручение (счет - платежное поручение).

Транспортные расходы при доставке продукции относят на поставщика/покупателя в зависимости от того, как это предусмотрено в договоре поставки.

Затраты на упаковку изделий обычно учитывают во внепроизводственных (коммерческих) расходах.

### ***1.2.1. Синтетический учет отгрузки продукции и оценка отгруженной продукции***

Отгруженная или сданная на месте изготовления продукция, расчетные документы за которую предъявлены покупателями (заказчиками) в момент приобретения, списывается в порядке реализации с 40 счета в Д 46.

Если договором предусмотрен разрыв во времени, для учета стоимости продукции с момента отгрузки до оплаты используется счет Товаров отгруженных № 45. При отгрузке товаров: Д 45, К 40; а по мере оплаты на фактическую производственную или нормативную (плановую) себестоимость реализованных изделий: Д 46, К 45.

Оценка отгруженной продукции возможна по:

- фактической либо нормативной (плановой) производственной себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и фактической величине других издержек - все записи по Д45 и К45 производят по ним;
- сокращенной себестоимости, т.е. по прямым затратам; в этом случае общехозяйственные и другие условно - постоянные расходы списывают на 46 счет.

В настоящее время учет выручки осуществляется по отгрузке.

### ***1.2.2. Расчет фактической себестоимости реализованной продукции***

Возможны 2 варианта расчета:

1) При исчислении средневзвешенного коэффициента отношения фактической производственной себестоимости продукции к ее стоимости по учетным ценам не принимаются во внимание остатки отгруженной продукции на начало месяца и учитываются лишь данные об отгрузке в отчетном месяце. В этом случае один и тот же процент, рассчитанный по данным о движении готовой продукции на складе, используется и для расчета фактической себестоимости товаров отгруженных и не оплаченных покупателями к концу месяца.

2) Изменение остатков товаров отгруженных учитывают на начало и конец месяца (остаток к концу месяца указывается по данным аналитического учета). Коэффициент отношения находят как частное от деления сумм фактической себестоимости отгруженной в отчетном месяце продукции и ее остатка на начало месяца на их учетную стоимость.

При использовании специального 37 счета выявленные в нем отклонения фактической себестоимости от плановой или нормативной могут относиться сразу на 46 счет.

### ***1.2.3. Синтетический учет отгруженной продукции***

По хозяйственным операциям, связанным с отгрузкой готовой продукции, в синтетическом учете предприятий, использующих 45 счет, делают следующие записи:

1. При отгрузке готовой продукции:

Д45

К40 - на стоимость отгруженной продукции по учетным ценам

К20, 23 - на стоимость оказанных услуг и выполненных работ по учетным ценам

К10 - на стоимость тары, возмещаемой покупателями сверх цены.

2. При оплате за счет покупателей транспортных расходов и затрат по отгрузке продукции:

Д45; Специальных счетов в банке (№55) и др.

3. После определения фактической себестоимости отгруженной продукции на сумму отклонений фактической себестоимости от учетных цен:

Д45; К40, 20, 23 - обычной записью или сторно в зависимости от характера отклонений.

Если покупатель обосновано отказывается от оплаты отгруженной в его адрес продукции, то бухгалтерия на сумму возврата делает обратную запись, т.е. Д40, К45 (а транспортные расходы относит на себестоимость через общехозяйственные расходы)

В случаях, когда движение готовых изделий на предприятии учитывается без использования 45 счета, отпуск продукции покупателям отражается в учете записью:



Д46 Реализации продукции (работ, услуг)

К40 Готовой продукции - по готовым изделиям

К20, 23 Основного производства, Вспомогательных производств - по выполненным работам и оказанным услугам

### **1.3. Учет коммерческих расходов**

#### ***1.3.1 Состав коммерческих расходов***

**Коммерческие (внепроизводственные) расходы** представляют собой затраты по отгрузке и реализации продукции и поэтому учитываются в составе ее полной себестоимости, в частности, включают:

- стоимость тары, приобретаемой на стороне;
- расходы на доставку продукции до пункта, обусловленного договором, погрузку ее в транспортные средства, оплату услуг специализированных транспортно - экспедиционных контор и др;
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым организациям (по договору);
- затраты на рекламу;
- прочие расходы по сбыту.

Не относятся к ним стоимость тары и затраты на упаковку изделий, если она осуществляется в цехах, изготавливающих продукцию и является составной частью процесса производства.

#### ***1.3.2. Учет и распределение коммерческих расходов***

Учет коммерческих расходов ведется на одноименном собирательно-распределительном счете (№43) по статьям затрат.

Если учет реализации продукции ведется без использования 45 счета, вся сумма учтенных на соответствующем счете коммерческих расходов относится в Д46.

Коммерческие расходы на себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, как правило, не относятся.

Аналитический учет коммерческих расходов ведется в ведомостях в разрезе установленной номенклатуры статей расходов. При организации учета по центрам расходов соответствующие ведомости получают в разрезе складов и служб, связанных со сбытом готовой продукции.

Синтетический учет:

На стоимость тары, заработную плату рабочих и т.п. производится запись: Д43; К 10,70,69 и др.

Стоимость перевозок продукции от организации до пункта, обусловленного договором поставки, отражается:

Д 43, К 23 - если транспортировка выполнена транспортом своей организации или К 60 - если транспортные услуги оказаны сторонней организацией.

Расходы по сопровождению продукции учитывают:

Д 43; К 70, 69 и др..

Потери продукции в пути в пределах норм естественной убыли, если они по договору относятся на поставщика, включают в расходы по сбыту.

Сумма коммерческих расходов, относящаяся к реализованной в отчетном месяце продукции и входящая в ее полную себестоимость, отражается записью: Д 46; К 43.

#### **1.4. Учет реализации продукции**

Реализованными считаются продукция, работы и услуги, проданные на рынке, а моментом реализации - время перехода права собственности на товар.

Согласно нормативным документам по учету и отчетности в РФ разрешается считать реализованной отгруженную, отпущенную покупателю продукцию с момента отгрузки и передачи ему расчетных документов.

##### ***1.4.1 Определение объема реализации продукции (работ, услуг)***

Для производственной организации **объем реализуемой продукции** учитывают как сумму стоимости изделий, работ, услуг, отпущенных как сторонним покупателям, так и своему капитальному строительству, обслуживающим производствам и хозяйствам, входящим в состав организации; исключая отпущенные на промышленно-производственные нужды других структурных подразделений организации, если они лишены хозяйственной самостоятельности.

По своему составу - это часть товарной продукции, фактически принятая или оплаченная потребителем.

##### ***1.4.2. Оценка реализованной продукции***

В учете реализации применяют те же варианты оценки готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг, что и в учете готовой и отгруженной продукции: по ценам реализации, плановой (нормативной) производственной себестоимости, прямым затратам на изготовление. Обязательным условием действующей практики бухгалтерского учета является доведение учетной оценки реализованной продукции до фактической себестоимости ее изготовления и сбыта.

Во всех случаях в полную фактическую себестоимость реализованной продукции включают коммерческие расходы.

##### ***1.4.3. Синтетический учет реализации продукции***

Учет реализации продукции (работ, услуг) ведется на одноименном №46 синтетическом счете. Система учетных записей на счетах отражает этот процесс следующим образом.

При поступлении платежей от покупателей за отпущенную им продукцию:  
Д50, 51, 52, 55.

К46 - на сумму стоимости проданной продукции по ценам реализации.

К45 - на сумму транспортных расходов, включенных в счет-платежное требование.

Одновременно списывается фактическая производственная себестоимость оплаченных готовых изделий и выполненных работ:  
Д46; К45.

Стоимость реализованной товарной продукции и ее фактическая себестоимость учитываются по укрупненным группам. Запись выручки на К 46 при учете продаж по моменту оплаты производится в сумме фактических поступлений на расчетный и валютный счета.

Чтобы избежать искусственного увеличения объема реализованной продукции, денежные платежи, поступившие в порядке предварительной оплаты до отгрузки изделий или оказания услуг, отражаются в бухгалтерском учете как кредиторская задолженность: Д51; К64.

После отгрузки продукции: Д64; К46.

При оплате отгруженной продукции частями в К 46 относят только фактически оплаченные суммы или стоимость полностью оплаченной части изделий и работ.

Если моментом реализации считается отгрузка продукции, выполнение работ и услуг, то делаются записи:

Д 62; К 46 - на договорную стоимость изделий и работ.

Д 46; К 40, 20, 23 - на фактическую себестоимость проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

При использовании 37 счета фактическая себестоимость реализованной продукции исчисляется путем перечисления отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) по 37 счету методом сторнировочной записи кредитового сальдо (при экономии) и обычной записи (при удорожании).

Если же плановые платежи в отчетном периоде полностью или частично поступили на счета денежных средств предприятия-поставщика, то в объем его реализации включается сумма фактически отпущенной продукции в пределах поступивших платежей. Стоимость остальной части изделий и работ учитывается как задолженность по расчетам с покупателями.

После отнесения на Д 46 суммы коммерческих расходов, относящихся к оплаченной продукции, определяют финансовый результат от реализации товарной продукции и прочей реализации, списываемый: Д 46; К 80.

По преобладающему большинству видов реализованной продукции и услуг начисляется НДС в заранее установленном проценте от объема реализации. Суммы налогов, относящиеся к реализованным продукции, работам, услугам и учтенные на счетах реализации в составе выручки, отражаются бухгалтерской записью:

Д 46; Д47; Д 48; К 68.

Полученные от покупателей суммы НДС перечисляются в бюджет за минусом налогов, уплаченных самой организацией по приобретенным производственным запасам и другим видам имущества. Акцизы перечисляют в бюджет финансовым органам в полной сумме. В обоих случаях это отражается записью: Д 68; К 51.

### **1.5. Оперативный учет выполнения договоров поставки**

Совокупность объемов предстоящей в отчетном периоде отгрузки готовой продукции в разрезе покупателей является для предприятия-поставщика его

обязательствами по поставкам. Следовательно, необходим оперативный учет и контроль выполнения договоров поставки.

По данным регистров оперативного учета (где указаны дата и номер платежного поручения, наименования продукции, фактический срок оплаты и ее величина) составляют накопительные ведомости выпуска, отгрузки и реализации продукции нарастающим итогом с начала месяца и года.

Контроль выполнения договоров осуществляется по данным ведомостей отгрузки и реализации готовых изделий, составляемых в разрезе покупателей и номенклатуры реализуемой продукции (работ, услуг). Во всех случаях размеры недопоставки в номенклатуре и ассортименте определяются нарастающим итогом с начала года.

### **1.6. Инвентаризация готовой продукции**

Основная задача инвентаризации готовой продукции - проверить соответствие фактического наличия готовых изделий на складе и в отгрузке учетным данным.

Порядок проведения инвентаризации готовой продукции такой же, как и по другим материальным ценностям, входящим в состав оборотных средств. Если же готовые изделия хранятся в различных местах, то в бухгалтерском учете и в инвентаризационных описях они отражаются отдельно, но как единое целое.

На залежалую и неполноценную продукцию составляют отдельные описи; на изделия пришедшие в негодность - специальный акт (указаны причины, виновники, сумма потерь от порчи).

Изделия, поступившие во время инвентаризации, принимают в присутствии инвентаризационной комиссии и включают в отдельную опись. Отдельно записывают и товары, числящиеся в отгрузке или оплаченные, но не вывезенные покупателем.

Инвентаризационные описи на отгруженные товары и поставки, не оплаченные в срок покупателями, составляются по каждой отгрузке в отдельности.

Сличительные ведомости по результатам инвентаризации составляют только по тем видам продукции, по которым выявлены отклонения от учетных данных. Остатки готовой продукции, выявленные при инвентаризации, оценивают по ценам, принятым в текущем учете. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическими остатками готовых изделий и данными учета регулируются в общепринятом для материальных ценностей порядке.

## **2. Учет долгосрочных инвестиций, основных средств и нематериальных активов**

### **2.1. Учет долгосрочных инвестиций**

Учет ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций №160 от 30.12.93 г.

Под долгосрочными инвестициями понимаются затраты на создание, увеличение размеров, приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в Государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий.

Долгосрочные инвестиции связаны с осуществлением капитального строительства; приобретением основных средств; отдельных объектов и их частей; приобретением земельных участков и объектов природопользования; приобретением и созданием активов нематериального характера.

Поэтому бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций организуется по направлениям вложений капитального характера:

- строительство объектов основных средств, здесь 2 этапа:
  - учет незавершенного строительства
  - учет законченного строительства
- приобретение отдельных объектов основных средств
- приобретение объектов природопользования
- приобретение нематериальных активов

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 “Капитальные вложения” по субсчетам 08-1; 08-2; 08-3; 08-4; 08-5; 08-6.

**Структура затрат учета незавершенного строительства представлена ниже:**

- Затраты на строительные работы и работы по монтажу оборудования: порядок учета затрат зависит от способа производства работ
  - а) подрядного (Д 08; К 60)
  - б) хозяйственного (Д 08; К 10, 12, 13, 70, 69, 60, 76...)
- Затраты на приобретение оборудования, сданного в монтаж:
  - ~ Монтаж - (Д 08; К 10, 12, 13, 70, 69...)
  - ~ расходы по приобретению (Д 07, 19; К 60).
- Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса (Д 08, К 60).
  - Прочие капитальные затраты (Д 08; К 51, 60...)
  - Прибыли и убытки у застройщиков, специализирующихся на строительстве объектов - на счет 80 относят суммы, полученные в виде доходов от сдачи имущества в аренду, штрафов, пени, неустоек и пр.
  - Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств: учитываются на счете 08-5 отдельно от затрат на строительство объектов, определяющих их стоимость, с

подразделением их в учете на затраты, предусмотренные и непредусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства.

### **Организация учета законченного строительства:**

- Понятие законченного строительства: принятые в эксплуатацию объекты, приемка которых в установленном порядке оформлена. В учете застройщика затраты списываются со счета 08 на счета учета приходуемого имущества или источников их финансирования.

- Приемка законченных строительством объектов - зачисляются в состав основных средств на основании акта приемки - передачи основных средств (Д 01, К 08).

- Приемка объектов, вводимых в эксплуатацию по частям - в основные средства зачисляется стоимость введенной в действие части объекта, приемка которой оформлена в установленном порядке (Д 01, К 08).

- Приемка МБП и инвентаря - зачисляются по приемке объектов в эксплуатацию в состав МБП (Д 12-1, К 08).

- Списание затрат, не увеличивающих стоимости основных средств (Д 88-3; 88-4; 81; К 08).

Приобретение объектов долгосрочных инвестиций (кроме строительства объектов основных средств) ведется на 08 счете:

- Приобретение основных средств - согласно оплаченным / принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет (Д 08, К 60).

- Приобретение земельных участков и объектов природопользования (Д 08, К 60).

- Приобретение нематериальных активов (Д 08, К 60).

- Создание нематериальных активов (Д 08; К 10, 12, 13, 70, 69...)

Инвентарная стоимость законченных строительством объектов и других долгосрочных активов определяется в зависимости от объекта долгосрочных инвестиций:

1) Зданий и сооружений ( $I_{зд}$ ):

$$I_{зд} = Z_{стр} + Z_{пр}, \quad \text{где}$$

$Z_{стр}$  - затраты на строительные работы

$Z_{пр}$  - прочие капитальные затраты.

2) Оборудования, требующего монтажа ( $I_{монт}$ )

$$I_{монт} = Z_{об} + Z_{стр} + Z_{пр}, \quad \text{где}$$

$Z_{об}$  - фактические затраты на приобретение оборудования

$Z_{стр}$  - затраты на строительно-монтажные работы

3) Оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря ( $I_{об}$ ):

$$I_{об} = Z_{об} + Z_{пост} + Z_{пр}, \quad \text{где}$$

$Z_{об}$  - фактические затраты на приобретение оборудования,

$Z_{пост}$  - затраты на доставку до приобъектного склада

4) Приобретенных отдельных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов ( $I_{отд}$ ):

$$I_{отд} = Z_{от} + Z_{дов}, \quad \text{где}$$

$Z_{от}$  - затраты на приобретение отдельных активов;

$Z_{дов}$  - затраты на доведение отдельных объектов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

## **2.2. Учет основных средств**

### **2.2.1. Понятие основных средств**

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

- контроль за сохранностью и наличием основных средств по местам их использования; правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;
- контроль за рациональным расходуванием средств на реконструкцию и модернизацию основных средств;
- исчисление доли стоимости основных средств в связи с использованием и износом для включения в затраты предприятия;
- контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств;
- точное определение результатов от списания и выбытия объектов основных средств.

Эти задачи решают с помощью надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов по их амортизации и учета затрат по их ремонту.

**Основные средства** (фонды) представляют собой совокупность материально-вещественных объектов и ценностей, действующих в неизменной натуральной форме в течение длительного периода и подразделяются на:

-- производственные, связанные с осуществлением уставной деятельности хозяйствующего субъекта и переносящие свою стоимость на изготавливаемую или добываемую с их участием продукцию, выполняемые работы / оказываемые услуги частями в сумме начисленной амортизации (износа);

-- непроизводственного назначения, не связанные с осуществлением его уставной деятельности (то есть функционирующие в отраслях непроизводственной сферы), амортизация по ряду объектов включается в расходы на содержание соответствующих подразделений хозяйствующего субъекта.

В действующей в настоящее время практике учета к основным средствам относятся предметы стоимостью за единицу от стократного размера минимальной месячной оплаты труда и выше и сроком службы более года. Руководитель организации имеет право устанавливать меньший предел стоимости предметов для их учета в составе основных средств, но с 01.01.95 стоимость должна быть выше 1000000 рублей.

Независимо от стоимости в состав основных средств включают сельскохозяйственные машины и орудия, взрослый рабочий и продуктивный скот, строительный механизированный инструмент.

В стоимость основных средств, кроме того, включаются осуществленные капитальные вложения на мелиоративные, осушительные и другие работы по улучшению земель, а также земельные участки и объекты природопользования (недра и другие природные ресурсы), приобретенные организацией в собственность.

Учет ОС осуществляется на основе типовых форм первичной документации: формы с ОС-1 по ОС-13, например: акт приемки-передачи ОС - форма ОС-1, акт о ликвидации ОС - форма ОС-4, инвентарная книга учета ОС - форма ОС-11 и т.д.

Единицей учета ОС является инвентарный объект (то есть законченное устройство, предмет, комплекс предметов со всеми принадлежностями и приспособлениями) и бывает:

простой (единичный);

сложный, состоящий из нескольких предметов.

Признаком обособления одного вида инвентарных объектов от другого служит выполнение ими самостоятельных функций.

Каждому объекту присваивается инвентарный номер по порядково-серийной системе, указываемый во всех первичных документах и регистрах бухгалтерского учета.

В последние годы ослабло внимание к учету капитальных вложений. Следует заметить что капитальные вложения в соответствии с законодательством возможно осуществлять за счет:

- чистой прибыли;
- амортизационного фонда;
- инвестиционной льготы по налогу на прибыль.

Принципиальным моментом является порядок учета освоенных капитальных вложений. Освоение капитальных вложений должно фиксироваться специальными документами и сопровождаться конкретными бухгалтерскими проводками.

Порядок учета освоенных капитальных вложений по различным группам основных средств различен.

**По зданиям и сооружениям** сумма затрат на строительство превращается в капитальные вложения на момент подписания акта о приемке сдаче объекта, или очереди строительства.

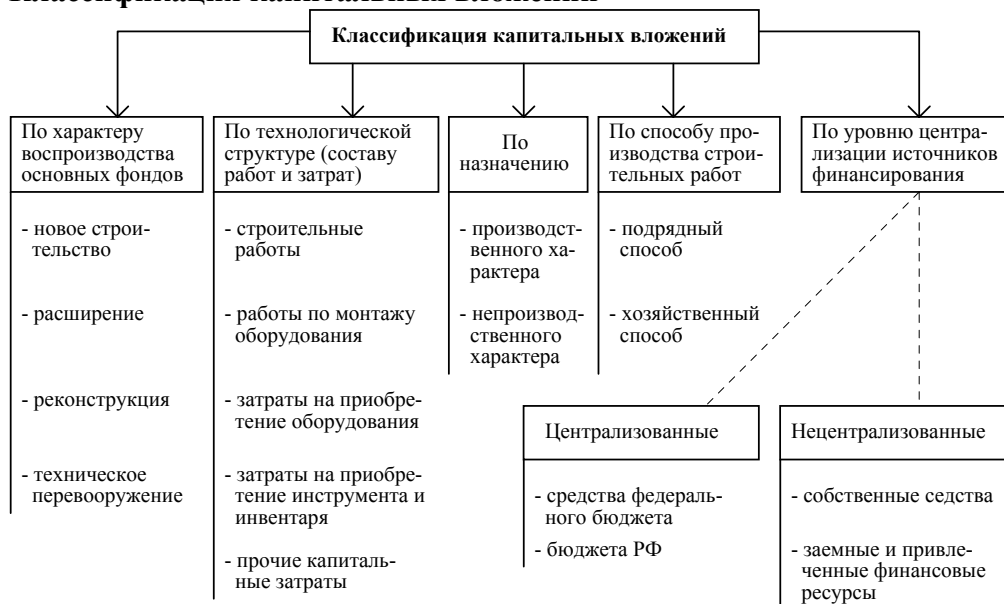
**По машинам и оборудованию не требующему монтажа** условия превращения затрат на их приобретение в капитальные вложения происходит при следующих условиях: они должны быть оплачены, поступить на склад и переданы материально-ответственному лицу.

**По машинам и оборудованию требующему монтажа** условия достаточно простые - данное оборудование должно быть передано в монтажную бригаду по акту.

Для стоимости монтажных работ условие следующее - должен быть подписан акт о завершении монтажных работ.

### Схема 2.1.

#### Классификация капитальных вложений



#### 2.2.2. Классификация основных средств



Все основные средства группируются по отраслям народного хозяйства (в зависимости от вида деятельности организации), а в каждой отрасли - по видам средств, исходя из их назначения и выполняемых функций.

По натурально-вещественному составу в зависимости от целей использования и выполняемых функций основные средства учитывают по следующим группам и подгруппам:

- Здания (корпуса цехов, жилые здания и пр.). Инвентарный объект в этой группе - каждое отдельно стоящее здание, пристройки, имеющие самостоятельное хозяйственное значение (гаражи, склады и т.п.). В состав входят все коммуникации, необходимые для нормальной его эксплуатации.
- Сооружения, представляющие собой инженерно-строительные объекты, предназначенные для выполнения технических или общих функций процесса производства без изменения процесса труда и его результатов. Инвентарным объектом считается каждое отдельное сооружение со всеми относящимися к нему устройствами.
- Передаточные устройства (линии электропередачи, трансмиссии, трубопроводы, теплотсети, газовые сети и другое) - совокупность объектов, предназначенных для передачи электрической, тепловой и механической энергии от машин-двигателей к рабочим машинам, а также для перемещения жидких и газообразных веществ от одного инвентарного объекта к другому.
- Машины и оборудование:
  - а) силовые, производящие электро- и теплоэнергию и преобразующие ее в механическую энергию движения;
  - б) рабочие - для технологического воздействия на предметы труда, их перемещения в производственном процессе;
  - в) измерительные и регулирующие приборы (имеют самостоятельное значение и не являются составной частью других объектов) и устройства и лабораторное оборудование;
  - г) вычислительная техника;
  - д) прочие машины и оборудование.

В группе Машины и оборудование отдельно учитывают все автоматические линии, отдельные машины и их совокупности (например, оборудование с программным управлением).

- Транспортные средства (подвижной состав железнодорожного, водного, автомобильного, воздушного и коммунального транспорта, основные фонды производственного транспорта, магистральные нефтегазопроводы). В совокупности они представляют собой средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и транспортировки грузов и веществ различного назначения.
- Инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь (электродрели, вибраторы, отбойные молотки, верстаки, контейнеры, инвентарная тара, предметы конторского и хозяйственного обзаведения и другое) - основные средства, используемые в процессе ручного труда или прикрепляемые к машине для усиления или увеличения ее рабочих органов, а также используемые для облегчения производственных операций во время работы.
- Рабочий и продуктивный скот (лошади, волы, коровы и другое). Инвентарным объектом этой учетной группы является каждое взрослое животное.
- Многолетние насаждения (озеленительные и декоративные, плодово-ягодные насаждения, живые изгороди и т.п.). Инвентарными объектами многолетних насаждений считаются отдельные скверы, парки, сады, часть закрепленной за

организацией улицы или территории, имеющей зеленые насаждения, независимо от их количества, возраста и породы.

- Другие виды основных средств (библиотечные фонды, капитальные затраты в арендованные основные средства и др.)

Принадлежность основных средств к той или иной учетной группе определяют по данным паспортов, инструкций по эксплуатации, описаний и другой технической документации.

В зависимости от степени использования основные средства подразделяют в учете на действующие, бездействующие и находящиеся в запасе. В составе бездействующих основных средств особо выделяют излишние и не используемые в данной организации станки, машины, транспортные средства и инвентарь.

В бухгалтерском учете Основные Средства подразделяют также на собственные, принадлежащие данной организации и арендованные, то есть находящиеся в ее временном использовании за определенную плату. Стоимость собственных основных средств, их движение, начисление износа отражаются в балансе. Арендованные средства с правом выкупа учитываются на отдельном счете Долгосрочно арендуемых основных средств, сальдо которого также отражается в балансе. Арендованные средства при текущей аренде и лизинге подлежат отражению на забалансовом счете Арендованных основных средств.

Необходимо упомянуть, что жизненный цикл основных средств содержит следующие этапы: поступление - участие в производственном процессе (соответственно, износ начисляется) перемещение внутри предприятия - ремонт - сдача в аренду - инвентаризация - выбытие.

В зависимости от назначения в производственно-хозяйственной деятельности основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные.

К основным средствам **производственного назначения** относятся:

- машины;
- станки;
- аппараты;
- инструменты;
- здания основных и вспомогательных цехов, отделов и служб, предназначенные для производственного процесса;
- здания складов, резервуары, транспортные средства, используемые для перемещения и хранения предметов и продуктов труда.

Основные средства непроизводственного назначения непосредственно не участвуют в процессе производства, но их используют для культурно-бытовых нужд работников предприятия. Это основные средства:

- жилищно-коммунального хозяйства;
- поликлиник;
- медицинских пунктов;
- клубов;
- стадионов;
- детских садов и т.п.

Для обеспечения учета основных средств **по отраслям народного хозяйства** предусмотрена следующая классификация:

- промышленность;
- сельское хозяйство;
- транспорт;
- связь;
- строительство;
- торговля и общественное питание;

- материально-техническое снабжение и сбыт;
- и информационно-вычислительное обслуживание;
- жилищно-коммунальное хозяйство;
- здравоохранение;
- физическая культура и социальное обеспечение;
- народное образование;
- культура и др.

**По степени использования в производственно-хозяйственной деятельности** основные средства подразделяются на:

- находящиеся в запасе;
- находящиеся в эксплуатации;
- находящиеся на консервации;
- находящиеся в аренде.

Это необходимо, так как начисление амортизации внутри групп происходит различно. Так, по основным фондам, находящимся в запасе, амортизация начисляется в части полного восстановления, а по основным средствам, находящимся на консервации, амортизация вообще не начисляется.

**По принадлежности** основные средства подразделяются на:

- собственные;
- арендованные.

Собственные основные средства числятся у предприятия на балансе, а арендованные принадлежат другому предприятию, эксплуатируются одновременно за определенную плату и учитываются за балансом без начисления на данном предприятии амортизации.

Чтобы правильно вести учет основных средств, используют единый принцип их оценки. Различают три оценки основных фондов: первоначальную, восстановительную и остаточную.

Первоначальная стоимость (балансовая) складывается в момент поступления объекта в эксплуатацию на данном предприятии. По первоначальной стоимости объект учитывается в течение периода нахождения на предприятии.

В зависимости от источника поступления основных средств под их первоначальной стоимостью понимается:

- стоимость внесенных учредителями основных средств, в счет их вклада в уставный фонд предприятия (по договоренности сторон);
- стоимость изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других предприятий и лиц (в сумме фактических затрат, включая расходы по доставке, монтажу, установке);
- стоимость объектов основных средств, полученных безвозмездно, а также, в качестве субсидий (в сумме, определенной экспертным путем или по данным документов приемки-передачи).

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются и теряют свою первоначальную стоимость. Денежное выражение процесса ветшания называется износом основных средств. Износ основных средств отражается в балансе отдельной статьей.

Первоначальная стоимость минус сумма износа - это **остаточная стоимость** основных средств. Оценка одинаковых объектов основных средств, введенных в эксплуатацию в различное время может быть различной. Это зависит от времени, места и способа сооружения или приобретения основных средств. Поэтому

возникает потребность в определении **восстановительной стоимости** основных фондов, под которой понимают стоимость воспроизводства основных средств, т.е. приобретения или строительства инвентарных объектов исходя из действующих цен на момент переоценки.

### **2.2.3. Оценка основных средств**

Основные средства оценивают по первоначальной, восстановительной (рыночной) и остаточной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта считается:

- для объектов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал, - по договоренности сторон;
- для зданий и сооружений при подрядном способе их строительства - договорная стоимость объекта. При строительстве хозяйственным способом основные средства принимаются на учет по фактически произведенным затратам по их возведению (сооружению). В обоих случаях в первоначальную стоимость включаются затраты на проектно-изыскательские работы;
- для оборудования - величина затрат на приобретение, включая расходы по доставке, монтажу, установке, и т.п.
- для объектов основных средств, поступивших безвозмездно, а также в качестве субсидий правительственного органа, - их стоимость по данным бухгалтерского учета передающей стороны, указываемая в документах на передачу, с добавлением в необходимых случаях затрат на установку объекта или экспертным путем;
- для основных средств, бывших в эксплуатации и приобретенных за плату, - фактические затраты на приобретение, доставку и установку.

Первоначальная стоимость отдельных объектов основных средств может:

- увеличиваться после реконструкции/модернизации
- уменьшаться - при частичной ликвидации/демонтаже объектов

Вообще фиксируемая в бухгалтерском учете первоначальная стоимость - это величина фактических затрат на приобретение/возведение объектов.

Стоимость воспроизводства основных средств, то есть их строительства или приобретения по действующим рыночным ценам на определенную дату, называется восстановительной. Восстановительной считается и стоимость, определяемая в результате переоценки объектов основных средств, производимой по решению Правительства РФ. Восстановительная стоимость включает все элементы, входящие в первоначальную стоимость основных средств.

В действующей практике учетную стоимость основных средств, по которой они отражаются в отчетности и балансе (то есть первоначальную, а после переоценки, проводимой в установленном порядке - восстановительную) принято называть **балансовой стоимостью**.

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, стоимостная величина снашивания называется износом. Если из балансовой стоимости основных средств вычесть износ каждого объекта или их совокупности, получим **расчетную величину остаточной стоимости** основных средств.

В настоящее время в российской практике применяется оценка и переоценка основных фондов. В стране в 1997 году проводится уже пятая по счету переоценка основных фондов. Главная задача всех переоценок привести в соответствие с рыночными условиями показатели полной восстановительной стоимости.

Следует заметить, что переоценка сама по себе не является естественной процедурой для бухгалтерского учета. Результаты переоценки влияют на балансовую стоимость основных фондов.

Рыночная оценка в отличие от переоценки делается не для целей упорядочения балансовой стоимости, более того она не может влиять на нее.

Рыночная оценка делается с целью покупки, продажи, залога, аренды, передачи в лизинг и т.д.

В 1997 году в связи с разработкой нового налога на недвижимость активизировалась работа по формированию методологии по оценке недвижимости в целях налогообложения.

#### ***2.2.4. Документальное оформление, учет поступления и использования основных средств***

Первоначальное формирование основных средств на предприятии происходит в зависимости от формы его собственности.

Акционерные общества формируют основные средства за счет взносов (акций) учредителей (акционеров). Другие коммерческие организации формируют основные средства за счет вкладов участников (учредителей). Отдельные участники могут вносить в качестве вклада здания, машины, оборудование или право пользования ими, другие вносят деньги, за счет которых приобретаются основные средства. Вновь создаваемые акционерные общества покупают основные средства главным образом за счет выручки от продажи акций.

В разных классификационных группах инвентарным объектом считается:

1. **по зданиям** - каждое отдельно стоящее здание с его внутренними устройствами (система отопления, газо- и водопровод, канализация, вентиляционные устройства) и надворные постройки (сарай, забор и др.);
2. **по сооружениям** - каждое обособленное сооружение с устройствами, составляющими с ним органическое целое (мост вместе с опорами, фермами, подъездами и подходами к нему);
3. **по передаточным устройствам** - каждое самостоятельное устройство, не являющееся составной частью здания или сооружения;
4. **по рабочим машинам и производственному оборудованию** - каждая силовая машина с фундаментом и всеми приспособлениями к ней и принадлежностями, приборами и индивидуальным ограждением;
5. **по транспортным средствам** - каждый объект транспортных средств с включением относящихся к нему приспособлений и принадлежностей;
6. **по инструментам и инвентарю** - каждый предмет, который имеет самостоятельное значение и не является частью какого-либо инвентарного объекта.

Для обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий номер. Так, инвентарные номера зданиям присваиваются с 001 по 099; передаточным устройствам - с 200 по 299 и т.д.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия получают основные средства от собственника и учитывают их как часть уставного капитала.

Приватизируемые предприятия приобретают основные средства после их выкупа у государства или акционирования.

В условиях расширенного воспроизводства и технического прогресса происходит постоянное пополнение и обновление основных средств. Оно осуществляется в порядке капитальных вложений; безвозмездной передачи сторонними организациями и лицами, а также в результате дополнительных взносов по решению учредителей (акционеров).

#### **2.2.4.1. Учет поступления основных средств**

Учет поступления основных средств ведется в разрезе перечисленных классификационных групп и инвентарных объектов. При поступлении объекта в эксплуатацию комиссией, назначаемой руководителем организации, оформляется акт приемки-передачи (приложение 2.1). В нем указываются характеристика объекта, его местонахождение, источник финансирования приобретения, год выпуска или постройки, дата ввода в эксплуатацию, результаты испытания объекта, его соответствие техническим условиям и др. Акт приемки-передачи основных средств составляют на каждый объект в отдельности. По общему акту, оформляющему приемку нескольких объектов, рекомендуется приходить лишь хозяйственный инвентарь, инструменты, станки, если он однотипны, одинаковой стоимости и приняты одновременно. К акту приемки-передачи прилагается необходимая техническая документация. Корреспонденция счетов по учету поступления основных средств представлена в таблицах 2.1 - 2.6.

#### **2.2.4.2. Учет наличия основных средств**

Акт приемки-передачи с сопроводительными документами передается в бухгалтерию организации, а там на его основании открывают инвентарную карточку, где указывает инвентарный номер объекта и основные данные о нем.

На арендованные основные средства такие карточки не открываются (для их аналитического учета используют копию карточки арендодателя (лизингодателя)).

При реконструкции, значительной достройке объектов открывается новая карточка.

Инвентарные карточки каждого объекта регистрируются в специальных описях, хранятся в картотеке бухгалтерии сгруппированными по отраслевым классификационным группам, а внутри этих групп - по местам эксплуатации и видам объектов; при выбытии основных средств инвентарная карточка из картотеки изымается.

**Таблица 2.1.**

**Корреспонденция счетов по учету основных средств,  
полученных в качестве вклада в уставной капитал**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Начислен уставный капитал в соответствии с Учредительным договором	75.1	85
2.	Оприходован объект основных средств, полученный в качестве вклада учредителя	01.1	75.1

	в Уставной капитал, по договорной цене		
3.	Начислен износ в случае получения объекта, бывшего в эксплуатации	01.1	02.1
4.	Учтены расходы по доставке и установке полученного объекта, понесенные принимающей стороной (в том числе НДС)	31	10,60, 68,69, 70,71
5.	Расходы по доставке и установке отнесены за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (в т.ч. НДС)	81.2 или 88.3	31

**Таблица 2.2.**

**Корреспонденция счетов по учету основных средств,  
полученных безвозмездно**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Оприходован объект основных средств по первоначальной стоимости в соответствии с документами передающей стороны	01.1	87.3 или 88.4
2.	Начислен износ на бывший в эксплуатации объект согласно документам передающей стороны	87.3 или 88.4	02.1
3.	Расходы по доставке и установке отнесены за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (в т.ч. НДС)	81.2 или 88.2 или 88.3 или 88.4	60.23
4.	Принят к оплате счет строительно-монтажной организации за монтаж оборудования, в т.ч. НДС	08.3	60
5.	Оплачен счет строительно-монтажной организации, в т.ч. НДС	60	50, 51
6.	Увеличена стоимость объекта на стоимость строительно-монтажных работ, в т.ч. НДС	01.1	08.3
7.	Начислен налог на прибыль от стоимости основного средства, полученного безвозмездно	81.1	68.1

**Таблица 2.3.**

**Корреспонденция счетов по учету основных средств,  
приобретенных за плату у юридических лиц - резидентов РФ**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Акцептован счет поставщика по договорной цене (без НДС)	08.4	60.1
2.	Учтен НДС, входящий в стоимость приобретаемого объекта	19.1	60.1
3.	Оплачен счет поставщика (в т.ч. НДС)	60.1	51
4.	Принят счет сторонней организации за	08.4	60.2

	доставку приобретенного объекта (без НДС)		
5.	Учен НДС, входящий в стоимость услуг сторонней организации	19.1	60.2
6.	Оплачен счет за услуги сторонней организации (в т.ч. НДС)	60.2	51
7.	Начислен налог на приобретение автотранспортных средств (в случае их приобретения)	08.4	67.2
8.	Оприходован объект согласно акта приемки-передачи по первоначальной стоимости (стр.1+стр.4+стр.7)	01.1	08.4
9.	Начислен износ в случае приобретения основного средства, бывшего в эксплуатации, согласно документам передающий стороны	01.1	02.1
10.	При вводе в эксплуатацию отнесен НДС (стр.2+стр.5): - в уменьшение задолженности перед бюджетом по основным средствам производственного назначения - на источники финансирования в случаях приобретения основных средств непроизводственного назначения, служебных легковых автомобилей и микроавтобусов	68.2  81.2 или 88.2 или 88.3 или 88.4	19.1  19.1

**Таблица 2.4.**

**Корреспонденция счетов по учету основных средств, приобретенных по импортным контрактам**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Перечисленно зарубежному поставщику в порядке предварительной оплаты в валюте расчетов, оговоренной в контракте на поставку	61	52
2.	Получен объект по таможенной стоимости (ТС), определяемой по курсу рубля к валюте расчетов, котируемому ЦБ РФ на дату оформления ГТД	08.4	61



№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
3.	Определена курсовая разница, возникшая в связи с текущим изменением курса рубля к валюте расчетов	61	80.3 или 83
4.	Начислена таможенная пошлина согласно ГТД (в % к ТС)	08.4	76
5.	Начислены сборы за таможенное оформление согласно ГТД (0.15% к ТС)	08.4	76
6.	Начислен НДС, подлежащий оплате таможенным органам, (ТС+стр.4)*20%	19.1	76
7.	Оплачено на таможенню согласно ГТД (стр.4+стр.5+стр.6)	76	51,52
8.	Предъявлен к возмещению из бюджета НДС, уплаченный таможенным органам	68.2	19.1
9.	Принято в эксплуатацию основное средство согласно акта приемки-передачи (стр.1+стр.4+стр.5)	01.1	08.4

**Таблица 2.5.**

**Корреспонденция счетов по учету основных средств, вводимых в эксплуатацию законченным строительством подрядным способом**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Перечислен аванс подрядной строительной организации в размере, установленном договором, в т.ч. НДС	61	51
2.	Акцептован счет поставщика по оборудованию, требующему монтажа (без НДС)	07	60.2
3.	Учен НДС по приобретенному оборудованию, требующему монтажа	19.1	60.2
4.	Оплачен счет поставщика за приобретенное оборудование (стр.2+стр.3)	60.2	51
5.	Предъявлен к возмещению из бюджета НДС по полученному и оплаченному оборудованию	68.2	19.1
6.	Передано строительной подрядной организации оборудование, требующее монтажа	08.3	07
7.	Акцептован счет строительной организации по монтажу оборудования, в т.ч. НДС	08.3	60.1
8.	Акцептован счет подрядчика по строительным работам за полностью законченный объект (в т.ч. НДС): а) по затратам, входящим в инвентарную стоимость законченного объекта б) по затратам, не увеличивающим стоимость законченного объекта	08.3	60.1
		08.5	60.1
9.	Зачтен перечисленный подрядчику аванс	60.1	61

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
10.	Перечислено подрядчику в окончательный расчет (стр.7+стр.8а+стр.8б+стр.9)	60.1	51
11.	Объект введен в эксплуатацию по инвентарной стоимости (стр.6+стр.7+стр.8а)	01.1	08.3
12.	Отнесены за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, затраты, не увеличивающие стоимость основного средства (стр.8б)	81.2 или 88.3	08.5

**Таблица 2.6.**

**Корреспонденция счетов по учету основных средств, вводимых в эксплуатацию законченным строительством хозяйственным способом**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Акцептован счет за подготовку проектно-сметной документации, в т.ч. НДС	08.3	60.1
2.	Оплачен счет за документацию (в т.ч. НДС)	60.1	51
3.	Произведены затраты, не увеличивающие стоимость объекта (в т.ч. НДС)	08.5	60.3
4.	Получены материалы для строительства объекта (без НДС)	10.1	60.2
5.	Учтен НДС по материалам	19.2	60.2
6.	Оплачен счет поставщика за материалы (в т.ч. НДС)	60.2	51
7.	Предъявлен к возмещению НДС по полученным и оплаченным материалам	68.2	19.2
8.	Списаны на строительство объекта израсходованные материалы (без НДС)	08.3	10.1
9.	Начислена основная зарплата строительным рабочим	08.3	70
10.	Начислены налоги и отчисления на социальное страхование на зарплату	08.3	68 69
11.	Акцептован счет специализированной организации за работу строительных машин и механизмов (в т.ч. НДС)	08.3	60.3
12.	Оплачен счет специализированной организации за работу строительных машин и механизмов (в т.ч. НДС)	60.3	51
13.	Зачтены расходы подотчетных лиц (в т.ч. командировочные расходы)	08.3	71
14.	Списаны общехозяйственные расходы по строительству	08.3	26
15.	Списаны расходы вспомогательного производства по строительству	08.3	23
16.	Начислен НДС на строительно-монтажные работы (/стр.8+стр.9+стр.10+стр.13+стр.14+стр.15/*20%	08.3	68.2

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
17.	Объект введен в эксплуатацию одновременно	46 01.1	08.3 46
18.	В случае возникновения разницы между суммами НДС, исчисляемыми в период строительства объекта и по мере ввода объекта в эксплуатацию, доначислена разница	46	68.2
19.	Отнесены на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия, расходы, не увеличивающие стоимость основного объекта	81.2 или 88.2 или 88.2 или 88.4	08.5

#### 2.2.4.3. Учет перемещения объектов

Перемещение основных средств из одного структурного подразделения (цеха, отдела) внутри данной организации в другие оформляют накладной на внутреннее перемещение.

На основе инвентарных карточек на поступившие и выбывшие объекты бухгалтерия заполняет карточку учета движения основных средств по их видам и группам (табл. 2.7-2.12).

#### Таблица 2.7.

##### Корреспонденция счетов по учету выбытия основных средств в результате безвозмездной передачи

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Передан объект по балансовой стоимости	47	01.1
2.	Списан износ по передаваемому объекту	02.1	47
3.	Учтены расходы по демантожу объекта	47	70, 69 и др.
4.	Начислен НДС исходя из рыночной стоимости объекта на дату передачи	47	68.2
5.	Списаны убытки за счет добавочного капитала	87	47

#### Таблица 2.8.

##### Корреспонденция счетов по учету выбытия основных средств как вклада в уставный капитал

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Передан объект: первоначальная стоимость износ	47 02.1	01.1 47
2.	Отражена цена соглашения по учредительному договору	06	47
3.	Учтены расходы по демонтажу оборудования	47	70, 69 и др.
4.	Определен финансовый результат: - убыток - прибыль	81.2 47	47 80.2

**Таблица 2.9.****Корреспонденция счетов по учету выбытия основных средств  
в результате продажи**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Передан покупателю объект	47	01.1
2.	Списан износ	02.1	47
3.	Учтены расходы по демонтажу объекта	47	23, 70 и др.
4.	По цене продажи объекта согласно договора	62	47
5.	Получено от покупателя	51	62
6.	Начислен НДС в соответствии с п. 50 Инструкции №39	47	68.2
7.	Определен финансовый результат от реализации основного средства:		
	- убыток	80.2	47
	- прибыль	47	80.2

**Таблица 2.10.****Корреспонденция счетов по учету списания основных средств  
вследствие невозможности использования**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Списан объект с баланса по первоначальной стоимости	47	01.1
	в части переоценки	87	01.1
2.	Списан износ по ликвидированному объекту	02.1	47
	в части переоценки	02.1	87
3.	Оприходованы материальные ценности, полученные в результате ликвидации объекта (по цене возожного использования)	10,12	47
4.	Учтены расходы по ликвидации объекта	47	23, 70 и др.
5.	Списан убыток от ликвидации	80.2	47

**Таблица 2.11.****Корреспонденция счетов по учету основных средств,  
вносимых в качестве вклада в совместную деятельность  
у участников**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Переданы основные средства в качестве вклада в совместную деятельность:		
	- по балансовой стоимости	47	01.1
	- по стоимости, предусмотренной договором	78.3	47
		06	78.3
2.	Списан износ передаваемого основного средства	02.1	47

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
3.	Разница между балансовой стоимостью передаваемого основного средства и оценкой по договору:		
	- в случае превышения	47	87
	- в случае занижения	81	47

**Таблица 2.12.**

**Корреспонденция счетов по учету основных средств, вносимых в качестве вклада в совместную деятельность, на отдельном балансе у участника, которому поручено ведение общих дел**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Оприходован объект основных средств по стоимости согласно договору	01.1	96
2.	Учен износ согласно документам передающей стороны	01.1	02.1
3.	Начислен износ за период совместной деятельности	20 или 44	02.1
4.	Возврат имущества участнику по окончании договора	47	01.1
		02.1	47
		96	47

#### ***2.2.4.4. Синтетический учет формирования и наличия основных средств***

Учет наличия и движения основных средств, принятых на баланс организации, ведется на активном инвентарном 01 счете.

В коммерческих организациях основные средства могут поступать в порядке оплаты акций и/или вклада учредителей (акционеров): это регистрируют: Д 01, К 75.

Безвозмездное поступление основных средств отражают:

1. Д 01; К 87 (по остаточной стоимости оприходованных объектов основных средств производственного назначения) Д 01; К 88-4 (то же, но непроизводственного назначения);

И одновременно:

2. Д 01; К 02 (на сумму износа на момент оприходования объекта).

Расходы по доставке основных средств, бывших в эксплуатации, относят на издержки производства и обращения и отражают соответственно на счетах Общепроизводственных расходов, Общехозяйственных расходов, Издержек обращения или включают в стоимость приобретенных основных средств.

Основные средства, приобретенные за плату, приходятся по договорной цене покупки с добавлением расходов по доставке и установке: Д 01; К 08.

Предварительно отражаются перечисленные выше затраты по приобретению (кредиторская задолженность и другие расходы) до их оплаты: Д 08; К 60 и др., а затем их погашение: Д 60 и др.; К51.

#### ***2.2.5. Учет использования основных средств***

Основными показателями, характеризующими использование наиболее активной части основных средств (машин и оборудования), являются коэффициенты использования различных парков оборудования, показатели загрузки станков и машин во времени, по мощности, по объему выполненных работ.

В обобщенном виде использование основных средств характеризует объем выработанной за данной отчетный период продукции, выполненных работ и оказанных услуг в расчете на 1000 руб. их стоимости

Наиболее целесообразен учет использования оборудования во времени. В первичных документах по учету выработки или любой другой выполняемой работы мастер или другое ответственное лицо обычно указывает время начала и окончания работы. Соответствующим образом обработанные данные о величине фактически затраченного времени работы машин, оборудования, отдельных работников, бригад используется не только для оценки эффективности эксплуатации основных средств, но и в калькуляционных и оптимизационных расчетах.

Важным моментом является учет ремонта основных средств (схема 2.2).

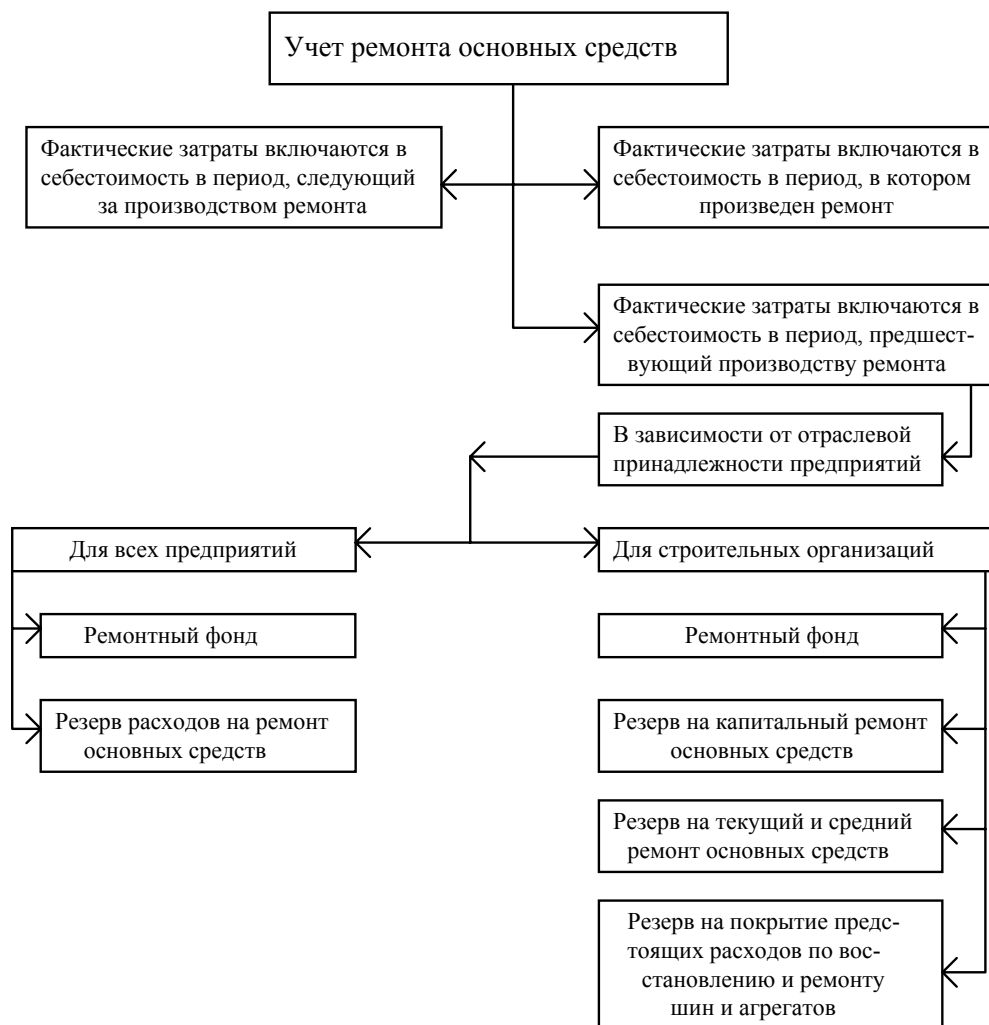
#### ***2.2.6. Учет износа (амортизации) основных средств***

Различают физический (материальный) износ в результате потребления основных средств и износ стоимостной, включающий кроме денежного выражения (физического износа) определенную величину износа морального (схема 2.3).

Стоимостной износ компенсируется за счет накопления средств путем включения в издержки производства и обращения амортизационных отчислений, величина которых зависит от балансовой стоимости объекта ОС и нормы амортизации (в % -х к балансовой стоимости и дифференцировано по видам ОС и условий их эксплуатации).

В нашей стране запрещено начислять амортизацию и износ по полностью амортизированным объектам, даже в тех случаях, когда они нормально функционируют в производстве.

#### **Схема 2.2.**



Годовые нормы амортизации ОС сейчас утверждается централизованно (обычно правительством страны) и являются едиными для всех организаций независимо от форм собственности.

Амортизацию (износ) начисляют ежемесячно по вновь принятым на учет основным средствам начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления. По выбывшим объектам исчисление амортизации прекращают с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации. Расчет производится исходя из 1/12 годовой нормы амортизации по выбывшим и вновь поступившим основным фондам. Износ за каждый отчетный месяц:

$$И_{отч} = И_{пр} + И_{вв} - И_{выб}, \text{ где}$$

$И_{отч}$ ,  $И_{пр}$  - износ, соответственно, за каждый отчетный период и прошлый месяц;

$И_{вв}$  - износ по введенным в прошлом месяце ОС;

$И_{выб}$  - износ по выбывшим в прошлом месяце ОС.

Схема 2.3.\*



Расчет амортизации по автотранспорту производится отдельно на основе итоговых данных карточек (инвентарных) соответствующих объектов и сведений о фактическом пробеге (П) автотранспорта за отчетный месяц (в тыс. км)

$$И = C_{\text{п.ф.в.}} \cdot \frac{На}{100} \cdot П, \quad \text{где}$$

$C_{\text{перв}}$  - первоначальная стоимость ОС, рублей;

На - норма амортизации, %.

Амортизацию рассчитывают в основном 2-мя методами:

1. Прямого счета, т.е. сумма балансовой стоимости каждого объекта умножается на норму и поправочный коэффициент амортизации и группируется по видам основных средств, местам их эксплуатации, статьям калькуляции.

\* Постановление Правительства РФ от 31.12.97г. внесло некоторые изменения в Положение о составе затрат, а также в данный порядок амортизации основных средств.



2. Метод коррекции, т.е. сумму амортизации, начисленную за предшествующий месяц, увеличивают и уменьшают на сумму износа по поступающим и выбывшим объектам.

Итоги ведомостей амортизационных отчислений используют для отражения исчисленных сумм на пассивном 02 счете.

Аналитический учет износа основных средств ведется по видам и отдельным инвентарным объектам зданий, сооружений, машин, оборудования и т.п. Износ долгосрочно арендуемых объектов выделяется в бухгалтерском учете особо. Для этого в плане счетов предусмотрен специальный субсчет к счету Износа основных средств.

Операции по начислению износа ОС отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет счета 20	<i>Основного производства</i> - по основным средствам основных производств горнодобывающей, химической и металлургической промышленности, в калькуляции себестоимости продукции которых амортизация выделена самостоятельной статьей.
Дебет счета 08	<i>Капитальных вложений</i> - по машинам, оборудованию и т. д., занятым в капитальном строительстве.
Дебет счета 23	<i>Вспомогательных производств</i> - по основным средствам вспомогательных производств, если расходы по обслуживанию и управлению этими производствами учитывают непосредственно на счете вспомогательных производств.
Дебет счета 25	<i>Общепроизводственных расходов</i> - по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию и инвентарю цеха (производства, участка и т.д.).
Дебет счета 26	<i>Общехозяйственных расходов</i> - по основным средствам общезаводского (общефирменного и т. д.) характера, а также переданным в бесплатное пользование предприятиям общественного питания, медицинским учреждениям, обслуживающим работников организации.
Дебет счета 29	<i>Обслуживающих производств и хозяйств</i> - по основным средствам непромышленных, подсобных хозяйств, жилищно-коммунальных служб (кроме объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства).
Дебет счета 44	<i>Издержек обращения</i> - по основным средствам торговых, посреднических и подобных им организаций.
Кредит счета 02	<i>Износ основных средств.</i>

В мае 1996 года был подписан указ президента России, согласно которому с 01.01.97г. все отрасли народного хозяйства должны были перейти на ускоренную

амортизацию. С одной стороны более 70 лет экономисты выступали за введение ускоренной амортизации. Ведь ускоренная амортизация - стратегический фактор научно-технического прогресса. Но, с другой стороны, в стране сложилась такая экономическая ситуация, при которой ускоренная амортизация стала не возможной. Дело в том, что для многих предприятий введение ускоренной амортизации (увеличение норм в два раза) равносильно гибели и остановке производства. Показатель “износ/выручка” в нормальной экономической ситуации составляет 0,01-0,02, но сегодня составляет 0,06-0,012, что резко снизило бы конкурентоспособность (по цене) российской продукции. Увеличение в два раза нормы амортизации - резко сократит привлекательность и конкурентноспособность товара.

### ***2.2.7. Выбытие основных средств и его учет***

Выбытие ОС происходит в результате их: реализации, безвозмездной передачи сторонним организациям, а также при частичной или полной ликвидации и списании вследствие непригодности для дальнейшего использования.

1. При реализации за плату основных средств на величину балансовой стоимости реализованных объектов в бухгалтерском учете делают запись:

К 01; Д 47. Одновременно списывают сумму износа объекта: К 47, Д 02. Тем самым общая балансовая стоимость основных средств уменьшается. Выручку от реализации отражают: Д 62; К 47. Поступление выручки показывают: Д 51, К 62.

2. Безвозмездную передачу основных средств оформляют актом приемки-передачи. Балансовую стоимость и износ списывают так же, как и в 1-ом случае, но отражение операции производится только после получения от организации-получателя авизо об оприходовании. Расходы по демонтажу отражают записью: Д 47, кредит счетов, связанных с оплатой труда.

Финансовые результаты от передачи относят в Д 87 (объекты производственного назначения) или в Д 88-4 (непроизводственного назначения)

Ликвидацию ОС производят по распоряжению руководителя организации, составляется акт о частичной или полной ликвидации ОС.

В особом разделе акта приводится расчет результатов ликвидации. При этом сопоставляют балансовую стоимость объектов и затраты по ликвидации - с одной стороны, сумму их износа и стоимость материальных ценностей, полученных от ликвидации, - с другой.

**Пример.** Балансовая стоимость ликвидируемого объекта основных средств - 1682000 руб., износ - 1664000 руб. Расходы по ликвидации - 124000 руб., стоимость оприходованных после ликвидации материальных ценностей - 196000 руб. Убытки от ликвидации составили 54000 руб. (1682000-1664000+124000-196000).

### ***2.2.8. Инвентаризация и переоценка основных средств***

#### ***2.2.8.1. Инвентаризация***

В ходе инвентаризации устанавливают соответствие между учетными данными и фактическим наличием основных средств, определяют их комплектность, техническое состояние, степень использования по назначению (в действующих организациях 1 раз в 3 года).

Для этого приказом по организации создается инвентаризационная комиссия. До начала работ проверяют и подготавливают необходимую документацию, уточняют перечень основных средств по местам нахождения. Члены комиссии в присутствии должностных лиц и материально ответственных лиц осматривают

объекты основных средств и фиксируют в инвентарных описях их фактическое наличие. При инвентаризации объектов недвижимости и объектов природных ресурсов комиссия проверяет документы, подтверждающие их нахождение в собственности организации.

Основные средства, которые ко времени инвентаризации находятся вне территории организации, инвентаризируют до их выбытия.

Объекты, не числящиеся в учете, отражают в описи отдельно по восстановительной стоимости с учетом рыночных цен.

На не отраженные в учете капитальные работы комиссия составляет отдельный акт. Члены комиссии и материально ответственные лица подписывают акты и инвентаризационные описи.

В итоге составляют общую по организации сличительную ведомость результатов инвентаризации.

#### ***2.2.8.2. Отражение в учете результатов инвентаризации***

При выявлении недостачи или излишка (всегда приходится) объектов ОС к инвентаризационным описям прилагают объяснения материально ответственных лиц и на основании их принимается решение о порядке регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

Оприходование неучтенных основных средств отражается Д 01, К 80, а суммы износа этих объектов - К 02, Д 80.

Недостача ОС, если конкретные виновники не установлены, отражается так:

1. Д 47, К 01 (на балансовую стоимость объекта);
2. Д 02, К 47 (на сумму износа отсутствующих объектов основных средств);
3. Д 84, К 47 (на остаточную стоимость отсутствующих объектов);
4. Д 26, К 84.

Результаты списания уменьшают стоимость имущества организации на величину остаточной стоимости объекта основных средств.

Если виновник недостачи (порчи) основных средств выявлен, на счетах бухгалтерского учета делают записи:

Д 47, К 01 (на балансовую стоимость основных средств);

Д 02, К 47 (на сумму износа);

Д 84, К 47 (на остаточную стоимость объекта);

Д 73 (на сумму недостачи основных средств, предъявленную к взысканию с материально ответственных лиц по рыночной стоимости объекта); К 84 (на остаточную стоимость); К 83-3.

Заключение по результатам инвентаризации, предложения и решения инвентаризационной комиссии оформляют соответствующим протоколом, который утверждается руководителем организации.

#### ***2.2.8.3. Переоценка стоимости основных средств***

По решениям органов исполнительной власти для отражения в учете реальной стоимости объектов основных средств подвергаются переоценке.

В ходе переоценки все основные фонды оценивают по восстановительной стоимости, одновременно устанавливают степень их износа.

Переоценка может быть выборочной и сплошной, генеральной (обычно ей предшествует инвентаризация основных средств).

Увеличение (уменьшение) балансовой стоимости объектов в результате их переоценки регулируется на счетах бухгалтерского учета в соответствии с указаниями по переоценке. В последнее время переоценки осуществлялись либо исходя из балансовой стоимости объектов и единых коэффициентов (индексов) ее пересчета в восстановительную стоимость, установленных централизованно по группам и шифрам основных средств, либо путем прямого пересчета их балансовой стоимости применительно к ценам, складывающимся на соответствующие объекты основных средств на момент переоценки.

Увеличение балансовой оценки объектов до их восстановительной стоимости было рекомендовано отражать: Д 01; К 87, К 88-4 - в зависимости от того, к производственным или непроизводственным относятся объекты основных средств. Сумма индексируемого износа в этом случае отражается по кредиту 02 счета и дебету упомянутых выше счетов. При сохранении высоких темпов инфляции стоимость инвентарных объектов должна индексироваться систематически в порядке, устанавливаемом правительственными органами.

В 1997 году в России проходила пятая переоценка основных средств. В соответствии с постановлением правительства переоценка могла пройти в два этапа: возможно было провести переоценку основных фондов за 1996 год в случае если она не проводилась или при проведении были допущены существенные ошибки; второй этап - переоценка в 1997 году.

Методологически возможно использовать два метода:

- коэффициентный (индексный);
- метод прямого пересчета.

К сожалению, уже можно констатировать, что активность предприятий недостаточна и процент предприятий воспользовавшихся независимой экспертной оценкой стоимости основных фондов будет незначителен<sup>1</sup>.

### 2.3. Учет нематериальных активов

К нематериальным активам (далее по тексту НА) относятся затраты организации в нематериальные объекты, принадлежащие ей на правах собственности и используемые в течение длительного периода (свыше 1 года) в хозяйственной деятельности и приносящие доход (в частности, права на “ноу-хау” и права пользования земельными участками, природными ресурсами). Классификация нематериальных активов приведена в табл. 2.9.

**Таблица 2.9.**

#### **Классификация нематериальных активов**

Результаты творческого труда			Творчество не требуется			
Ноу-Хау	Объекты авторского права		Объекты промышленной собственности		Имущественные права	Прочие
1. коммерческие секреты	произведения: 1. науки	1. программы для	1. патенты на изобретения	1. свид-ва на товарные знаки и знаки	1. права пользования землей	1. организационные

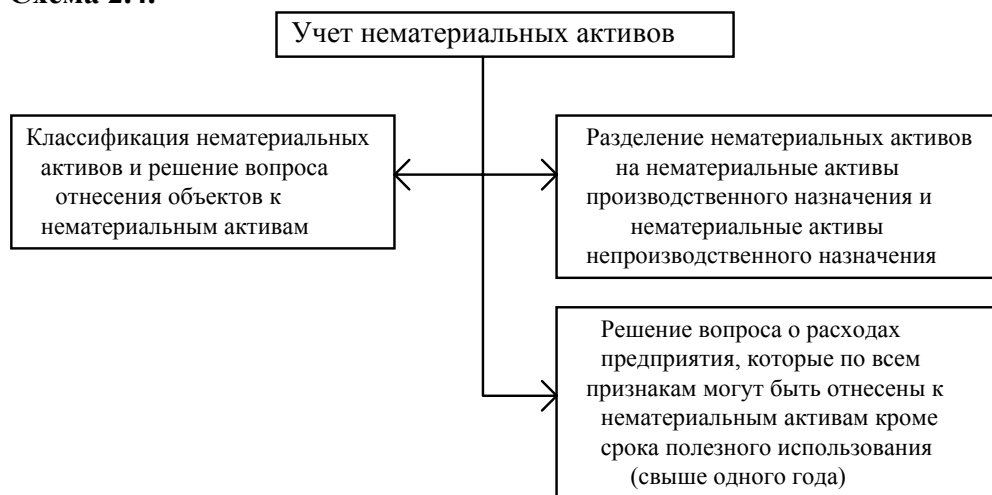
<sup>1</sup> Более подробно об основных средствах (их оценке, учете и переоценке) можно узнать из пособия Гордонова М.Ю. и Смирнова С.А. “Анализ и оценка основных фондов”, которое выйдет в 1998 году.

2. технологические секреты 3. финансовые секреты 4. технические секреты 5. организационные секреты 6. и др. секреты	2. литературы 3. музыки 4. хореографии 5. живописи 6. скульптуры 7. аудиовизуальные 8. графики и дизайна 9. архитектуры 10. и др. произведения	ЭВМ 2. базы данных 3. топологии интегральных микросхем	ия 2. свид-ва на полезные модели 3. патенты на промышленные образцы	обслуживания 2. фирменное наименование (свид-во регистрации юридического лица) 3. свид-во на право пользования наименованием мест происхождения товара	2. природными ресурсами (недра, вода и др.) 3. лицензии, дающие разрешение на определенные виды деятельности	расходы 2. права на пользование помещением жилого фонда 3. деловая репутация организации
Защита посредством конфиденциальности	Защита в силу исключительности произведений	Для осуществления защиты требуется государственная регистрация				

### 2.3.1. Оценка нематериальных активов

В текущем бухгалтерском учете для каждого вида или объекта НА открывается реестр аналитического учета (карточка, ведомость). Учет нематериальных активов представлен в схеме 2.4.

**Схема 2.4.**



Учет наличия и движения объектов нематериальных активов ведется на специальном 04-1 счете (“нематериальные активы по их видам”).

Нематериальные активы оцениваются в зависимости от источников приобретения, вида активов, их роли в хозяйственной деятельности организации:

- внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный капитал - по цене договоренности сторон; оприходование отражается бухгалтерской записью Д 04; К 75;
- приобретенные за плату у других организаций и лиц - исходя из фактических затрат на приобретение и приведение в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированном виде; приобретение отображается: Д 04; К 08;

– полученные от других предприятий и лиц безвозмездно - по цене оприходования, устанавливаемой экспертным путем; оприходование отражается: Д 04; К 87.

Типовая корреспонденция счетов по счету нематериальных активов представлена в табл. 2.10.

**Таблица 2.10.**

**Типовая корреспонденция счетов по счету нематериальных активов**

Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Учет поступления нематериальных активов:		
1. Вклад инвестора в уставной капитал в стоимости договоренности сторон:		
а) при регистрации уставного капитала	75/1	85
б) при внесении вклада	04	75/1
в) или при внесении вклада полностью	04	85
2. Приобретение нематериальных активов за плату:		
а) договорная цена без НДС	08/6	60,76
б) учтен НДС	19/2	60,76
в) оплачены счета по приобретению нематериальных активов	60,76	51,52,55
г) учтены расходы по доведению нематериального актива до состояния пригодного к использованию	46	10,12,70 69,68,76
д) оприходован и принят в эксплуатацию объект нематериального актива на основании акта приемки-передачи	04	08/6
е) зачтена сумма НДС при приобретении нематериального актива:		
- производственного назначения	68	19/2
- непроизводственного назначения	81/2,88/3	19/2
ж) для тех у кого льгота по НДС	20,26	19/2
3. Создание нематериальных активов на самом предприятии		
а) учтены затраты по созданию нематериальных активов	46	10,12,70 69,68,76
б) включены в обороты по начислению НДС		
затраты по созданию нематериальных активов	46	68
в) списаны затраты по созданию нематериальных активов	08/6	46
г) оприходован и введен в эксплуатацию объект нематериальных активов	04	08/6
4. Приобретение нематериального актива в виде лицензий:		
4.1. затраты на приобретение лицензий со сроком окончания больше года		
а) затраты на приобретение лицензий	08/6	76
б) оплачены расходы	76	51,52,55

в) принятие на учет лицензий	04	08/6
4.2. затраты на приобретение лицензий со сроком окончания меньше года		
а) перечисление средств на приобретение	31	51
б) списание на затраты части расходов на лицензию	26	31
5. Оприходованы безвозмездно полученные нематериальные активы по стоимости, определенной экспертным путем		
а) для нужд производственного характера	04	87/3
б) для нужд непроизводственного характера	04	88/4
6. Приобретение прав на квартиру:		
а) списание затрат на приобретение квартиры	08/6	76
б) НДС при приобретении квартиры	19/2	76
в) перечисление средств на покупку квартиры	76	51
г) принятие на учет нематериального актива "Право пользования квартирой"	04	08/6
д) при принятии на учет и полной оплате сумма НДС списывается	81/2,88/3	19/2
е) отражение источника финансирования приобретения квартиры	81/2,88/3	88/4
6.1. Приобретение квартиры на ранее полученную ссуду:		
а) погашение процентов (до принятия на баланс квартиры)	08/6	51
б) погашение оставшейся суммы процентов по ссуде (после принятия на учет квартиры)	81,88/3	51
7. Приобретение "деловой репутации организации"		
а) отражение положительной разницы между покупной ценой и остаточной стоимостью имущества (вариант с сохранением прав юридического лица за приватизируемым предприятием)	04	60,76
б) отражение положительной разницы между покупной ценой и остаточной стоимостью имущества (вариант с зачислением приватизируемого имущества на баланс предприятия-покупателя)	60,76	51
в) оплата имущества приватизируемого предприятия	04	96
8. Оприходование нематериальных активов на отдельный баланс предприятия, ведущего общие дела по совместной деятельности	04	96
Начисление износа (амортизации) по нематериальным активам:		
а) производственного назначения	20,23,25 26,43,44	05
б) непроизводственного назначения	81/2,88/3	05
в) погашение положительной разницы между покупной и оценочной стоимостью имущества		

приватизируемого предприятия	20,26,44	04
Учет выбытия нематериальных активов		
1. Списание нематериального актива:		
а) по первоначальной стоимости	48	04
б) отражение износа как источника списания	05	48
в) определяется результат (при неполной амортизации)	81/2,88	48
2. Релизация нематериальных активов		
а) по оплате	50,51,52	48
б) по отгрузке	62,76	48
в) начислен НДС	48	68
г) расходы, связанные с выбытием нематериальных активов	48	70,69,68
д) результат от реализации:		
- прибыль	48	80/2
- убыток	80/2	48
3. Внесен вклад в уставной капитал другого предприятия:		
а) списывается первоначальная стоимость	48	04
б) списывается сумма амортизации	05	48
в) учтена сумма вложения согласно договора	06	48
г) учтено превышение размера вклада над остаточной стоимостью	48	83
д) учтены убытки, если размер вклада ниже остаточной стоимости	81/2,88	48
4. Выбытие нематериальных активов в обмен на ценные бумаги (акции, облигации)	06,58	48
5. Выбытие нематериальных активов в качестве вклада в совместную деятельность	06,58	48

### 2.3.2. Учет амортизации нематериальных активов

По объектам нематериальных активов, по которым проводится погашение стоимости, происходит равномерное (ежемесячное) перенесение стоимости в виде амортизации на создаваемую продукцию (выполняемые работы, оказываемые услуги). Величина амортизации учитывается на 05 счете.

Амортизация нематериальных активов исчисляется по нормам, рассчитанным самой организацией, исходя из первоначальной оценки и срока полезного использования нематериальных активов (если срок трудно определить, он принимается равным 10 лет, но не больше срока действия предприятия (организации)).

$$И_{НА} = \frac{C_{НА} \cdot Н_{НА}}{100}, \text{ где}$$

$И_{НА}$  - износ нематериальных активов, рублей;  $C_{НА}$  - первоначальная стоимость нематериальных активов, рублей;  $Н_{НА}$  - норма амортизации, %.

$$Н_{НА} = \frac{100}{T_{сл}}, \text{ где}$$

$T_{сл}$  - срок службы нематериальных активов, лет.



Начисленная сумма амортизации нематериальных активов отражается: Д 26; Д 44 и др.; К 05.

При выбытии объектов нематериальных активов записи аналогичны выбытию основных средств, но вместо 47 счета используют 48 счет, по дебету которого отражаются балансовая стоимость выбывших объектов НА и понесенные при этом расходы на оплату комиссионного вознаграждения и т. п.; по кредиту - выручка от их реализации и сумма амортизации по ним.

В странах с рыночной экономикой организации и фирмы затрачивают на приобретение нематериальных активов значительные средства и стараются окупить их в кратчайшие сроки. Т. е. одна из важнейших задач бухгалтерии любой страны - наблюдение за эффективным использованием нематериальных активов.

Методологические аспекты учета амортизации нематериальных активов представлена на схеме 2.5.

**Схема 2.5.**



Схема 2.6.

## Принципы учетной политики на участке бухгалтерского учета капитальных вложений

### Внимание:

- выбор варианта отражения в учете основных средств, нематериальных активов;
- выбор варианта ускоренной амортизации основных средств;
- определение сумм долгосрочных инвестиций.

### Принципы:

- полное и достоверное определение затрат по всем направлениям долгосрочных инвестиций;
- контроль за вводом в эксплуатацию производственных мощностей и основных фондов;
- правильное определение инвентарной стоимости вводимых объектов;
- контроль за наличием и движением источников финансирования;
- правильность определения налоговой льготы по прибыли на суммы, направленные на финансирование капитальных вложений.





**Приложение 2.1.**

Организация ЗАО

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель предприятия

АКТ №  
ПРИЕМКИ-ПЕРЕДАЧИ  
(ВВОДА В ЭКСПЛУАТАЦИЮ)  
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

\_\_\_\_\_  
(подпись)  
16 декабря 1996г.

\_\_\_\_\_  
(и, о., фамилия)

Цех, отдел,  Участок, линия	Дебет		Кредит		Первоначальная стоимость	Инвент. номер	Код затрат (для отнесения аморт. отчисле- ний)	Код нор- мы аморт. отчисле- ний	Норма амортиза- ционных отчислений
	счет, субсче- т	код аналит. учета	счет, суб- счет	код ана- лит. учета					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	01		08		13.403.72.077			20334	5.0

На основании приказа \_\_\_\_\_  
Распоряжения от "10" января 1996г. №1 ОС \_\_\_\_\_ произведен осмотр АЗС  
принимаемого в эксплуатацию от законченного кап. Строительства объекта  
В момент приемки объект находится в г. Самаре \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(место нахождения объекта)

Сумма износа \_\_\_\_\_ руб.

Паспорт  
№ \_\_\_\_\_  
Чертеж

Оборудование		Год выпуска (постройки)	Дата ввода в эксплуатацию (месяц, год)	Дата начала платы за осн.  средства (месяц, год)
вид	код			
АЗС			декабрь 1996г	январь 1997г

Источник приобретения (финансирования) \_\_\_\_\_  
Поправочный коэффициент \_\_\_\_\_  
Краткая характеристика объекта Резервуары хранения топлива, 8ТРК, автомагазин,  
кафе \_\_\_\_\_

Приложения.

Перечень технической  
документации \_\_\_\_\_

Акт государственной приемочной комиссии о  
приемке законченного строительством объекта в  
эксплуатацию \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Председатель комиссии

Члены комиссии

Объект основных средств принял

Должность \_\_\_\_\_ Подпись \_\_\_\_\_ Ф.И.О. \_\_\_\_\_

Приложение 2.2.

Форма № ОС-6

Утверждена постановлением  
Госкомстата СССР от 28.12.89 №241

Код по ОКУД

предприятие, организация

ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА  
Учета основных средств

Бухгалтерская запись (акт, накладная)		Первоначальная стоимость всех объектов
Дата	Номер	
16	17	18

полное наименование и назначение объекта

наименование завода-изготовителя

модель, тип, марка

Цех, отдел, участок,  линия	Счет, Субсчет	Код аналити- ческого  учета	Первоначальная (покуп-  ная) стоимость	Код		Норма амортизационных отчислений		Поправочный коэффици-  циент	Оборудование		Акт о вводе в эксплуатацию		Признак плат-  ности в бюджет	Дата начала платы за
				счета и объекта аналитического учета (для отнесения амортизационных отчислений)	нормы амортиза- ционных отчислений	на полное восста- новление	в ремонт- ный фонд		вид	код	дата	номер		основные средства (месяц, год)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Номер			Сумма износа по дан- ным переоценки на 19__г. или по докумен- там приобретениям	Год выпуска постройки	Драгметал			Выбыло (передано)						
инвен- тарный	Завод- Ской	паспорта			наименова- ние	вид	масса	Бухгалтерская запись (акт, накладная)		Причина выбытия (перемещения)				
								дата	номер					
19	20	21			22	23	24	25	26	27	28		29	

### 3. Учет производственных запасов

#### 3.1. Состав производственных запасов и принципы организации учета

**Производственные запасы** - это предметы труда, обеспечивающие вместе с основными средствами и рабочей силой производственный процесс предприятия.

Главными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о наличии, движении и оценке производственных запасов на предприятии;
- четкая организация внутрихозяйственного контроля за сохранностью производственных запасов и использованием в процессе производства в соответствии с утвержденными нормами.

##### *3.1.1. Классификация производственных запасов*

В бухгалтерском учете понятие “ производственные запасы” охватывает две группы оборотных средств: материальные ценности (материалы) и малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП).

По своей функциональной роли в процессе производства вышеназванные группы оборотных средств неоднородны.

**Материалы** - это предметы труда, которые полностью потребляются в одном производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на готовую продукцию (работы, услуги). Однократность использования обязывает предприятия постоянно возобновлять процесс заготовления и приобретения материалов. С этой целью на предприятии создаются служба маркетинга и складское хозяйство. **Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП)** по своей функции в процессе производства относят к средствам труда. Однако ввиду короткого срока участия в процессе производства (предметы, служащие менее одного года, независимо от стоимости) или ввиду ограничителя по стоимости (предметы стоимостью на дату приобретения не более 100-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу) МБП приравнены (за некоторыми исключениями, о чем будет сказано ниже) по методике оценки и учета к предметам труда.

Ввиду экономической неоднородности производственных запасов методика и организация бухгалтерского учета в дальнейшем рассматривается по каждой группе обособленно.

Действующая система нормативного регулирования бухгалтерского учета предусматривает многовариантность подходов при решении конкретных вопросов методики и организации ведения учета как материалов, так и малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Предприятие имеет возможность выбрать в качестве элементов учетной политики:

- порядок отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения и заготовления материалов;
- вариант оценки запасов и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство материальных ресурсов;
- установление границы между основными средствами и средствами труда в обороте (МБП);
- вариант учета и погашения стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Разработку и внедрение отдельных элементов учетной политики предприятие должно сочетать с соблюдением единых принципов организации учета производственных запасов. Таковыми являются классификация, оценка и типовая учетная документация.

Классификация материалов по способу их использования и назначения в производственном процессе является основой для организации синтетического учета. Действующий план счетов бухгалтерского учета предусматривает применение синтетического счета 10 “Материалы”, предназначенного для обобщения информации о наличии, поступлении и расходовании всех видов материалов, признанных собственностью предприятия в соответствии с действующим законодательством. Отражаемые на этом счете материалы в зависимости от их функциональной роли в производственном процессе могут быть сгруппированы в субсчета:

1. Сырье и материалы;
2. Покупные полуфабрикаты и 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 и др.

Выше приведенный перечень субсчетов носит рекомендательный характер и предприятие с учетом реальных условий хозяйствования может уточнять этот перечень, вводя в него дополнительные субсчета или, наоборот, объединяя некоторые из них.

Материалы, которые не являются собственностью предприятия, но временно находится в его распоряжении предприятие учитывает за балансом. Планом счетов выделены два забалансовых счета: 002 “Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение” и 003 “Материалы, принятые на переработку”.

Для организации оперативного (складского) учета и аналитического учета в бухгалтерии каждое предприятие самостоятельно разрабатывает номенклатуру-ценник.

**Номенклатура-ценник** - это систематизированный перечень потребляемых в производстве материалов с указанием наименования, сорта, марки, размера, единицы измерения, учетной цены. Каждой позиции в таком систематизированном перечне присваивается условное цифровое обозначение (код), именуемое - номенклатурный номер. Значность номенклатурного номера должна быть минимальной, но достаточной чтобы охватить важнейшие признаки соответствующего вида материала.

Номенклатурные номера и учетные цены проставляются во всех первичных документах, оформляющих движение материалов, а также в регистрах оперативного (складского) и аналитического бухгалтерского учета. Это обеспечивает надежный контроль за движением и сохранностью материалов, ликвидирует ошибки из-за пересортицы, а также позволяет широко использовать компьютерную технику при обработке учетной информации.

### ***3.1.2. Оценка производственных запасов***

В синтетическом учете и в бухгалтерском балансе материалы отражаются по фактической себестоимости.

**Фактическая себестоимость** сырья и материалов, покупных полуфабрикатов, топлива, запасных частей и других материальных ресурсов включает в себя: покупную стоимость (без налога на добавленную стоимость); расходы на транспортировку и доставку; проценты, уплаченные за материалы, проданные с рассрочкой платежа или в кредит; наценки (надбавки); комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям; таможенные пошлины; расходы по хранению.

Фактическую себестоимость материалов бухгалтерия может рассчитать только по окончании месяца, когда поступят все платежные документы поставщиков материалов, а также за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы.

Движение же материалов (поступление, расход) происходит ежедневно и в первичных документах, оформляющих движение материалов, необходимо своевременно проставлять количество, цену и стоимость конкретного вида материала. Поэтому текущий учет движения материалов ведут с использованием твердых, заранее установленных цен, которые принято называть учетными ценами. Такими ценами могут быть договорные или плановые цены. Договорная цена устанавливается в договорах - поставках, заключенных предприятием с поставщиками. Плановые цены рассчитываются предприятием исходя из договорных цен, планируемых сумм расходов по доставке, погрузке, разгрузке и других затрат.

При ведении текущего учета по договорным ценам обособленно учитываются транспортно-заготовительные расходы. Фактическая себестоимость остатка и расхода материалов в этом случае определяется на основе учета стоимости их по договорным ценам и сумм транспортно-заготовительных расходов.

При использовании в текущем учете плановых цен обособленно отражаются отклонения фактической себестоимости от плановых цен (экономия или перерасход).

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения фактической себестоимости от плановых цен учитываются не по каждому номенклатурному номеру материалов, а по группам или видам сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, топлива и запасных частей.

В тех же случаях, когда нет значительного различия в уровнях отклонений между группами материалов, учитываемых на одном субсчете, допускается выявление отклонений производить в целом по субсчету.

В конце месяца специальным расчетом определяют процент транспортно-заготовительных расходов данного вида или группы материалов, который представляет собой отношение суммы остатка этих расходов на начало месяца и текущих расходов за месяц к сумме остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов, умноженное на 100. Аналогичным способом



рассчитывается процент отклонений фактической себестоимости заготовления материалов от их стоимости по плановым ценам.

Найденный таким образом процент распространяется на стоимость материалов, израсходованных в течение месяца в оценке по учетным ценам. Это позволяет исчислить сумму транспортно-заготовительных расходов (или отклонений фактической себестоимости от учетной цены), приходящуюся на израсходованные материалы и подлежащую списанию на те бухгалтерские счета, на которых отражен расход материалов. После такого списания израсходованные в течение месяца материалы будут отражены по фактической себестоимости.

Транспортно-заготовительные расходы (или отклонения фактической себестоимости от учетной цены), относящиеся к остаткам материалов на складах, при составлении баланса присоединяются к стоимости остатков по учетным ценам, что позволяет отразить наличие производственных запасов в балансе по их фактической себестоимости.

На малых предприятиях, где количество наименований относительно невелико, текущий учет движения материалов может осуществляться по фактической себестоимости. В этом случае при отпуске в производство и на другие цели материалы должны расцениваться по средневзвешенной себестоимости, определяемой исходя из себестоимости остатка на начало месяца и себестоимости заготовленного количества в отчетном месяце. Такой расчет необходимо составлять по каждому виду израсходованных материалов.

Рассмотренный вариант оценки запасов и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство материалов является традиционным, получившим название “Метод оценки запасов по средней себестоимости”.

При переходе на организацию учета в соответствии с требованиями международных стандартов предусматривается при списании материалов на затраты производства оценивать их методами “FIFO” - “ФИФО” и “LIFO” - “ЛИФО”.

Сущность метода ФИФО (“первый пришел - первый ушел”) состоит в том, что материалы списываются последовательно, в порядке их поставок на предприятие по принципу “первая партия на приход - первая в расход”.

Метод ЛИФО (“последний пришел - первый ушел”) предусматривает списание материалов в иной последовательности (противоположной) по принципу “последняя партия на приход - первая в расход”.

В условиях инфляции, т.е. тенденции к росту цен на материалы на рынке, метод ФИФО ведет к занижению себестоимости и завышению сальдо материалов в балансе. Метод “ЛИФО” в тех же условиях завышает себестоимость и занижает остатки материалов в балансе.

**Таблица 3.1.**  
**Оценка материалов по методам ФИФО и ЛИФО**

Показатели	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.
1. Остаток материалов			

на 1.12.96	20	100	2000
2. Поступили материалы:			
первая партия	30	100	3000
вторая партия	20	120	2400
третья партия	40	150	6000
3. Итого за месяц:	90	×	11400
4. Расход за месяц			
а) по методу ФИФО:			
первая партия	50	100	5000
вторая партия	20	120	2400
третья партия	30	150	4500
Итого за месяц	100	×	11900
б) по методу ЛИФО:			
первая партия	40	150	6000
вторая партия	20	120	2400
третья партия	40	100	4000
Итого за месяц	100	×	12400
Остаток на 1.01.97:			
а) по методу ФИФО	10	150	1500
б) по методу ЛИФО	10	100	1000

### 3.2. Первичная документация по учету материалов

Наличие материалов на предприятии постоянно изменяется в связи с их движением: поступлением на предприятие, внутренним перемещением, отпуском в производство и на другие цели. Для учета движения материалов применяется типовая первичная учетная документация.

Поступление материалов на предприятие от поставщиков контролирует отдел маркетинга (в случае его отсутствия - бухгалтерия), который ведет **журнал учета поступающих грузов** (ф. № М-1). В журнале регистрируют транспортные, отгрузочные документы, связанные с получением грузов с железных дорог, водных пристаней, из экспедиционно-транспортных контор, а также документы, оформляющие поступление материалов на склад предприятия (приходные ордера или акты о приемке). В журнале отмечают также запросы по розыску непоступивших грузов и заносят данные об оплате счета, отказе от акцепта или сумму частичного акцепта. С помощью журнала контролируют выполнение поставщиками договорных обязательств, предъявляют им претензии по качеству и недостатке материалов, разыскивают грузы, если они своевременно не прибыли на предприятие.

Доставку материалов на склад осуществляет представитель предприятия (экспедитор) на основании **доверенности** (ф. № М-2 и М-2а). Доверенность выдает экспедитору бухгалтерия под расписку в **журнале учета выданных доверенностей** (ф. № М2-б).

При сдаче экспедитором материалов на склад материально-ответственное лицо (заведующий складом, кладовщик) проверяет соответствие количества, качества и ассортимента материалов документам поставщика (счетам-фактурам, платежным требованиям-поручениям, товарно-транспортным накладным). Если

расхождений между фактически поступившим грузом и сопроводительными документами поставщика нет, то материально ответственное лицо выписывает **приходный ордер** (ф. № М-3 и М-4). В этом случае допускается и бездокументное оформление поступивших материалов (без выписки приходного ордера). На документах поставщика (счетах-фактурах, товарно-транспортных накладных) заведующий складом проставляет штамп, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере.

При несоответствии показателей сопроводительных документов поставщика фактическому наличию поступивших материалов (недостача, излишек, пересортица) или при поступлении материалов без сопроводительных документов поставщика (неотфактурованная поставка) руководителем предприятия назначается комиссия, которая составляет **акт о приеме материалов** (ф. № М-7). Акт составляется в двух экземплярах: первый передается в бухгалтерию и служит основанием для расчета сумм недостач и излишков; второй поступает в отдел маркетинга для предъявления претензий поставщику или сообщения ему о предоставлении платежного документа на излишки. Наличие акта исключает выписку приходного ордера, т.к. акт является одновременно и приходным документом и основанием для уточнения расчетов с поставщиком.

Поступление материалов на склад при внутреннем перемещении материалов (передача со склада на склад, возврат цехами на склад неиспользованных материалов, сдача отходов производства или отходов от ликвидации основных средств) оформляют **накладной** (ф. № М-12 и М-13). Материально-ответственное лицо, сдающее материалы, выписывает накладную в двух экземплярах: первый - сдающему складу (цеху) для списания материалов, а второй - принимающему складу (цеху) для их оприходования.

Отпуск материалов на производственные цели (изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг), на хозяйственные нужды (содержание зданий, ремонтные работы), реализация на сторону излишних материалов документируется выпиской расходных документов.

Для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов отпуска функциональное подразделение предприятия (отдел маркетинга или плановый отдел) выписывает **лимитно-заборную карту** (ф. № М-8 и М-9).



**НАКЛАДНАЯ № 398**“15” февраля 1996

От кого

ООО “Гончар”

Кому

ЗАО “Керамика”

Адрес

г. Санкт-ПетербургЗаневский просп., 44

По документу

по доверенности№12 от 14.02.1996 г.

Транспорт

покупателя, грузоваямашина ГАЗ-52, 04-68 ЛЕФ

Через кого

ФИО уполномо-ченного представителяПокупателя

№ п/п	Ар-ти-кул	Наименование изделий	Сорт	Количество	Цена	Сумма	Количество мест
1.		Набор кофейный “Осень”	I	20	6000	120000	10×2
2.		Набор для воды “Муравушка”	I	10	4000	40000	5×2
3.		Набор для компота “Дебют”	II	4	5000	20000	2×2
4.		Набор кофейный “Золотистый”	I	10	9000	90000	5×2
5.		Чайный сервиз “Дебют”	I	5	15000	75000	5×1
6.		Напольная ваза “Валентина”	I	2	15000	30000	2×1
Итого без стоимости пары:						375000	29 мест
Стоимость тары (100×29)						2900	

(коробки картонные по 100 рублей за штуку)

ИТОГО:

377900

Триста семьдесят тысяч девятьсот рублей 00 копеек,  
включая НДССдал: *Подпись ( )*  
*ответственного лица*  
*от поставщика*Принял: *Подпись ( )*  
*уполномоченного*  
*представителя*  
*покупателя*

Лимитно-заборная карта заполняется в двух экземплярах сроком на один месяц. Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца передают производственному подразделению (цеху, участку), второй - складу.

Сверхлимитный отпуск на производство или замена материалов одних видов другим допускается только по разрешению руководителя предприятия и оформляется сигнальным документом - **требованием** (ф. № М-10а). При

однократном отпуске материалов на хозяйственные и прочие нужды применяется **требование** (ф. № М-10 и М-11), которое выписывается цехами, отделами в двух экземплярах: один экземпляр для цеха, а второй - для склада.

При реализации излишних материалов или отпуске их филиалам, расположенным за пределами территории предприятия, используется **накладная на отпуск материалов на сторону** (ф. № М-14 и М-15). Накладную выписывают в двух экземплярах на основании договоров, нарядов и других соответствующих документов. Первый экземпляр передают складу как основание для отпуска материалов, а второй - получателю материалов.

При перевозке автотранспортом материалов, отпущенных на сторону, выписывается товарно-транспортная накладная (ф. № 1-Т), которая служит основанием для списания материалов у грузоотправителя и расчетов за их перевозку с автотранспортной организацией.

### **3.3. Оперативный (складской) учет движения материалов**

Для планирования процесса снабжения, выявления ненужных, залежалых или неликвидных материалов, контроля за сохранностью материалов в местах их хранения организуется оперативный (складской) учет движения материалов.

Требования, предъявляемые к организации складского хозяйства:

- склады предприятия должны быть специализированы и оборудованы стеллажами, полками, шкафами и ящиками для хранения материалов;
- к месту хранения каждого вида материалов прикрепляют ярлык с указанием наименования материалов, его номенклатурного номера, марки, сорта, размера, единицы измерения;
- склады должны быть обеспечены необходимыми весоизмерительными приборами, мерной тарой и другими аналогичными приспособлениями.

Взаимосвязь складского учета с бухгалтерией представлена на схеме 3.1.

#### ***3.3.1. Материальная ответственность работников, осуществляющих хранение, прием и отпуск материалов***

Все материалы, поступившие на предприятие, числятся за лицами, ответственными за их сохранность (заведующие складами, кладовщики, коменданты и др.). Руководитель предприятия, принимая этих лиц на работу, заключает с ними в письменной форме **договор о полной индивидуальной материальной ответственности**. Поэтому они являются материально ответственными лицами.

### Схема 3.1.

#### Взаимосвязи складского учета материалов с бухгалтерским учетом



Дисциплинарная, материальная и уголовная ответственность материально ответственных лиц определяется в соответствии с действующим законодательством. Если утрата (порча) материалов явилась следствием противоправных действий материально ответственного лица, то это лицо несет ответственность в полном (или даже в кратном) размере фактического ущерба в зависимости от условий договора.

Прием на работу, перемещение и увольнение материально ответственных лиц производится руководителем предприятия при согласии главного бухгалтера. Освобождение заведующего складом (кладовщика) от работы разрешается только после сплошной инвентаризации и передаче числящихся за ним материалов другому лицу.

Распоряжение главного бухгалтера предприятия в части учета движения материалов обязательны для заведующего складом, других материально ответственных лиц, должностных лиц и работников предприятия.

Приказом руководителя по предприятию устанавливается список должностных лиц, которым дано право затребовать материалы, разрешить их отпуск со склада, а также определяется режим отпуска материалов со склада. Образцы подписей этих лиц должны находиться на складе и других местах хранения материалов.

#### 3.3.2. Порядок ведения карточек складского учета

Учет движения материалов на склад и в других местах хранения ведется по каждому номенклатурному номеру материала на основании данных приходных и расходных документов. Регистром оперативного учета являются **карточки складского учета материала** (ф. № М-17).

Карточки складского учета материалов в начале года открывает бухгалтерия и выдает заведующему складом под расписку в специальном реестре. Получив карточки, заведующий складом заполняет реквизиты, характеризующие место хранения материалов в соответствии с материальными ярлыками, прикрепленными к месту хранения. Карточки располагаются в картотеке в порядке возрастания номенклатурных номеров с разделителями по каждому субсчету, группе и подгруппе материалов.

Начальной записью в карточке является проставление входящего остатка на начало месяца. Последующие записи заведующий складом делает на основании первичных документов в день оформления последних, одновременно проставляя в карточке и на документе порядковый номер записи. Это облегчает процесс выявления ошибок и нахождение требуемых первичных документов. После каждой записи прихода (расхода) материалов в карточке выводится остаток материалов на конец дня.

В конце месяца в целях контроля заведующий складом подсчитывает обороты за месяц по приходу и расходу и выводит остаток на конец месяца (остаток на начало месяца плюс приход минус расход). Этот остаток должен соответствовать аналогичному показателю остатка на конец дня последней записи операции движения материала за текущий месяц. Если выведенный остаток на конец месяца окажется значительно выше или ниже установленной нормы запаса и в случае обнаружения материалов, находящихся длительное время без движения, заведующий складом информирует отдел маркетинга. Для этого он выписывает **сигнальную справку об отклонениях фактического остатка материалов от установленных норм запаса** (ф. № М-34). Критерий для включения данных в сигнальную справку устанавливает отдел маркетинга.

Бухгалтер обязан не реже одного раза в неделю (декаду) осуществлять на складах в присутствии заведующего складом проверку своевременности и правильности оформления первичных документов и записей в карточке складского учета материалов (наличие подписей лиц, принявших и сдавших ценности, а также разрешивших их отпуск и т.п.).

Проверку записей операций и выведенных остатков бухгалтер подтверждает своей подписью в соответствующей графе карточки. Если при проверке обнаруживается ошибка в записях или подсчете остатков, то бухгалтер вносит исправления, которые оговариваются подписью бухгалтера и заведующего складом.

Одновременно с проверкой бухгалтер и материально ответственное лицо осуществляет прием-передачу первичных документов.

### ***3.3.3. Правила приема-передачи приходных и расходных документов со складов в бухгалтерию***

К моменту приема-передачи приходных и расходных документов заведующий складом составляет **реестр приемки-сдачи документов** (ф. № М-18).

Реестр выписывается в двух экземплярах: первый с приложенными оправдательными документами поступает в бухгалтерию, второй с распиской бухгалтера о количестве принятых приходных и расходных документов остается у заведующего складом.



Для удобства группировки первичных документов передача приходных и расходных документов фиксируется в отдельных реестрах. В реестрах номера документов должны быть сгруппированы по субсчетам, а в разрезе субсчетов - по источникам поступления (от поставщиков, подотчетных лиц, от списания МБП, от ликвидации основных средств и т.д).

Особенностью некоторых малых предприятий является то, что материалы хранятся и используются одним и тем же материально ответственным лицом. В этом случае материально ответственное лицо в установленные сроки представляет в бухгалтерию **материальный отчет** (ф. № М-19).

Материальный отчет заполняется только в натуральных измерителях (остаток на начало месяца, приход, расход, остаток на конец месяца) и к нему прилагаются приходные и расходные документы.

### **3.4. Бухгалтерский учет движения материалов**

Принимая от материально ответственных лиц первичные документы, оформляющие операции движения материалов, бухгалтер проверяет их по существу совершенных хозяйственных операций, правильности заполнения обязательных реквизитов, а при необходимости (если это не выполнено материально ответственным лицом) проставляет коды учетных номенклатур: видов операций, складов, цехов, поставщиков и др.

После тщательной проверки документы группируются по видам операций, складам, материально ответственным лицам, источникам поступления (приходные документы), направлениям отпуска (расходные документы). Рассортированный массив первичных документов служит основанием для ведения аналитического и синтетического бухгалтерского учета материалов.

#### **3.4.1. Аналитический учет движения материалов**

Аналитический (детализированный) учет предполагает, что на каждый вид, сорт, размер (номенклатурный номер) материала открывается аналитический счет, на котором объекты учета отражаются по количеству (в принятых единицах измерения) и сумме стоимости (в принятой системе оценки). Регистрами аналитического учета являются **карточки количественно-суммового учета материалов**. Эти карточки отличаются от карточек складского учета материалов лишь тем, что учет в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении.

Карточки количественно-суммового учета заполняет бухгалтер, проставляя в них начальное сальдо и отражая движение материалов (приход, расход) на основании данных первичных документов, поступивших со склада. Таким образом, в бухгалтерии дублируется складской учет, что является одним из недостатков, присущих количественно-суммовому методу.

По окончании месяца бухгалтер закрывает карточки количественно-суммового учета и итоговые данные каждой карточки (сальдо на начало месяца, приход, расход, сальдо на конец месяца) переносит в **аналитические (количественно-суммовые) оборотные ведомости**.

Оборотные ведомости открывают по каждому субсчету синтетического счета 10 "Материалы" и по материально ответственным лицам.

С целью проверки правильности и полноты отражения операций в карточках складского учета (ф.№М-17) и в карточках количественно-суммового учета (аналитических счетах) ежемесячно проводится сверка их натуральных измерителей по каждому номенклатурному номеру по следующим позициям: сальдо на начало месяца, обороты по приходу и расходу за месяц, сальдо на конец месяца. Эти показатели в карточках склада и бухгалтерии должны совпадать, т.к. все операции по приходу и расходу как материально ответственное лицо, так и бухгалтер, записывают на основании одних и тех же первичных документов. Если будет выявлено несоответствие, то необходимо найти и устранить ошибку, которая была допущена или в оперативном (складском) или в бухгалтерском (количественно-суммовом) учете. Сверке подлежат также итоговые данные оборотных ведомостей с оборотами и остатками по субсчетам, открытым в Главной книге к синтетическому счету 10 “Материалы”. Наличие расхождений свидетельствует об ошибке, допущенной в синтетическом учете.

**Количественно-суммовой метод аналитического учета** материалов рекомендуется на тех предприятиях, где количество наименований материалов незначительно, а карточки служат бухгалтерии основанием для расчета средневзвешенной фактической себестоимости единицы материала, по которой производится списание израсходованного материала на затраты производства, ремонтные цели и хозяйственные нужды.

На средних и крупных предприятиях со значительной номенклатурой материальных ценностей целесообразнее применять сальдовый (оперативно-бухгалтерский) метод учета материалов.

Сущность сальдового метода учета материалов состоит в том, что на складе ведутся карточки складского учета материалов (ф.№М-17), а в бухгалтерии - **ведомость учета остатков материалов на складе (ф.№М-20).**

Ведомость учета остатков заполняет заведующий складом по данным карточек складского учета, проверенным бухгалтером. Следовательно, проверенные бухгалтером непосредственно на складе в присутствии материально ответственного лица карточки складского учета превращаются в регистры оперативно-бухгалтерского учета, а оперативный (складской) учет становится составной частью аналитического бухгалтерского учета. Это позволяет организовывать аналитический учет материалов в бухгалтерии не по каждому номенклатурному номеру, а по группам материалов в денежном выражении. Итоговые данные групповой ведомости движения материалов используют для сверки с записями на субсчетах, открытых в Главной книге к синтетическому счету 10 “Материалы”.

Для взаимоувязки данных складского и бухгалтерского учета при сальдовом методе бухгалтерия ведет **ведомость движения материалов в стоимостном выражении** в двух оценках: по фактической себестоимости и в учетных ценах. Учетная цена является основополагающей предпосылкой применения сальдового метода учета.

Если сальдо по счету 10 “Материалы” на начало (конец) месяца в оценке по учетным ценам, показанное в ведомости движения материалов совпадает с аналогичным остатком в ведомости учета остатков материалов на складе (ф.№М-18), то это свидетельствует об отсутствии ошибок и правильности записей в карточках складского учета.

### **3.4.2. Синтетический учет движения материалов**

Синтетический (обобщенный) учет позволяет формировать информацию о наличии и движении материалов в денежном измерителе в целом по предприятию. Для этих целей предназначен синтетический счет 10 “Материалы” и открываемые к нему субсчета.

Счет 10 “Материалы” является активным, инвентарным, остатки материалов (на начало и конец месяца) и их поступление (приход) отражаются по дебету счета, а отпуск (расход) - по кредиту. При этом хозяйственные операции по поступлению и отпуску материалов записываются в течение месяца как по дебету, так и по кредиту счета 10 и его субсчетам методом двойной записи. Двойная запись обеспечивает взаимосвязанное отражение каждой хозяйственной операции в одинаковой сумме на двух синтетических счетах, что позволяет формировать наряду с показателями движения материалов такие показатели как: величина кредиторской задолженности поставщикам за приобретенные материальные ценности (синтетический учет заготовления и приобретения материалов) и величина материальных затрат на производство и другие цели (синтетический учет расхода материалов).

Регистры синтетического учета по форме, структуре и содержанию отличаются большим разнообразием поскольку это зависит от применяемой на предприятии формы бухгалтерского учета. Так, при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета данные, образующие фактическую себестоимость поступивших материалов отражаются в разных журналах-ордерах (№1, 3, 6, 7, 10/1,13), а суммируются в Главной книге. Фактическую себестоимость израсходованных и отпущенных на сторону материалов записывают в журналах-ордерах №10 и 10/1 и в Главной книге. Если на предприятии применяется упрощенная форма бухгалтерского учета, рекомендованная для субъектов малого предпринимательства, то в качестве регистров используют ведомости (В-2; В-3, В-7) и Главную книгу.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности предприятия предоставлено право выбора одного из двух вариантов организации синтетического учета материалов.

**При первом варианте** синтетический учет материалов ведется на счете 10 (или в разрезе субсчетов) в оценке по фактической себестоимости их приобретения (заготовления).

Оценка материалов по учетным ценам и учет транспортно-заготовительных расходов (или отклонений фактической себестоимости материалов от плановых цен) осуществляется на уровне аналитического учета. Для этого на аналитических счетах движения материалов отражается по учетным ценам. Кроме того, в системе аналитических счетов по счету 10 открывается аналитический счет “Транспортно-заготовительные расходы” (если в качестве учетных цен используются договорные цены”) или аналитический счет “Отклонение фактической себестоимости приобретения материалов от их стоимости по учетным ценам (если в качестве учетных цен используются плановые цены).

Учитывая вышесказанное, хозяйственные операции приобретения (заготовления) материалов и их отпуска (расхода) будут отражаться на счетах

бухгалтерского учета следующим образом. Фактурная стоимость поступивших материалов согласно счетов-фактур, платежных требований-поручений поставщиков оформляется бухгалтерской записью в дебет счета 10 “Материалы” и кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”. Транспортно-заготовительные расходы также отражаются в дебете счета 10 “Материалы” в корреспонденции со счетами 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 71 “Расчеты с подотчетными лицами”, 76 “Расчеты с дебиторами и кредиторами” и другими в зависимости от характера транспортно-заготовительных расходов. Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый при приобретении материалов, записывается в дебет счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” и кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

Одновременно в аналитических счетах, открытых в развитие синтетического счета 10 “Материалы”, поступление конкретных видов материалов будет отражаться по учетным ценам, а на аналитическом счете “Транспортно-заготовительные расходы” (или “Отклонение фактической себестоимости приобретения материалов от их стоимости по учетным ценам”) будут отражаться данные о величине транспортно-заготовительных расходов (или отклонений). В итоге указанных записей в дебете счета 10 “Материалы” поступление материалов от поставщиков будет отражено по фактической себестоимости приобретения.

Стоимость израсходованных материалов на основании расходных документов отражается в кредите счета 10 “Материалы” в корреспонденции со счетами 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательное производство”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы” и др. При этом по кредиту счета 10 последовательно накапливается информация, во-первых, об израсходованных материалах в оценке по учетным ценам; во-вторых, о сумме транспортно-заготовительных расходов (или отклонений) приходящейся на потребленные материалы, которая определяется специальным расчетом на основании использования данных аналитического учета.

Одновременно в кредите аналитических счетов, открытых в развитие синтетического счета 10 “Материалы”, отражается по учетным ценам расход конкретного вида материала, а также величина транспортно-заготовительных расходов (отклонений), относящихся к израсходованным материалам. В итоге указанных записей в кредите счета 10 “Материалы” и дебете счетов 20, 23, 25, 26 и др. израсходованные в течение месяца материалы будут отражены по фактической себестоимости их приобретения.

**При втором варианте** синтетический учет материалов ведется на счете 10 (или в разрезе субсчетов) в оценке по учетным ценам. Для исчисления фактической себестоимости приобретения (заготовления) материалов используется синтетический счет 15 “Заготовление и приобретение материалов”, а для учета отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от их стоимости по учетным ценам открывается синтетический счет 16 “Отклонения в стоимости материалов”. Следовательно, при этом варианте оценка материалов по учетным ценам и учет отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от их стоимости по учетным ценам осуществляется на уровне синтетического учета. Поэтому хозяйственные операции приобретения (заготовления) материалов и их отпуска (расхода) отражаются на счетах бухгалтерского учета следующим образом. Фактурная стоимость материалов согласно поступивших и акцептованных счетов-фактур и платежных требований-поручений поставщика записывается в дебет счета

15 “Заготовление и приобретение материалов” и кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”. Транспортно-заготовительные расходы, указанные в расчетных документах поставщика или транспортной организации также записываются в дебет счета 15 “Заготовление и приобретение материалов” и кредит счетов 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и др. Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый при приобретении материалов, отражается записью в дебет счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” и кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

По мере поступления материалов на предприятие они оприходуются на основании приходных ордеров, актов о приеме материалов в оценке по учетным ценам и делается запись по дебету счета 10 “Материалы” и кредиту счета 15 “Заготовление и приобретение материалов”.

В конце месяца закрывается счет 15 путем сравнения дебетового и кредитового оборотов по счету. Если оценка материалов по учетным ценам (кредитовый оборот счета 15) меньше их фактической себестоимости приобретения (дебетовый оборот счета 15), то делается запись - дебет счета 16 и кредит счета 15. В случае когда стоимость материалов по учетным ценам (кредитовый оборот счета 15) больше их фактической себестоимости приобретения (дебетовый оборот счета 15) осуществляется обратная запись, т.е. дебет счета 15 и кредит счета 16. Отпуск материалов в течение месяца и в производство, на общепроизводственные, общехозяйственные и другие нужды согласно первичных документов отражается по учетным ценам в кредите счета 10 и дебете счетов 20, 23, 25, 26 и др. В конце месяца отклонения, накопленные на счете 16 списываются (кредитуется счет 16) в дебет счетов 20, 23, 25, 26 и др. пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам. Таким образом, потребленные материалы будут отражены по фактической себестоимости их приобретения (заготовления).

Рассмотренные варианты синтетического учета материалов с использованием учетных цен довольно трудоемки и применяются, как правило, на крупных и средних предприятиях. Субъекты малого предпринимательства ведут учет материалов непосредственно по фактической себестоимости их приобретения (заготовления). В этом случае при отпуске материалов в производство, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды их оценивают по средневзвешенной фактической себестоимости единицы материала. Она определяется по каждому виду израсходованных материалов с учетом себестоимости остатка материала на начало месяца и себестоимости заготовленного количества в отчетные месяцы.

Исчислив фактическую себестоимость израсходованных материалов, оформляют бухгалтерскую запись на списание материалов по кредиту счета 10 “Материалы” и дебету счетов 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательное производство”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы” и др.

### **3.5. Бухгалтерский учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП)**

#### ***3.5.1. Особенности учета движения МБП***

При рассмотрении квалификации производственных запасов (см. п.1.1.1.1) было отмечено, что в составе производственных запасов предприятия выделяется группа малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП).

К МБП относятся предметы, служащие менее одного года независимо от стоимости, предметы стоимостью ниже лимита, устанавливаемого Министерством финансов (по состоянию на 1.01.98 г. в пределах не более 100 кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу на дату приобретения); специальные инструменты и специальные приспособления; специальная одежда и специальная обувь; постельные принадлежности (в общежитиях), форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам предприятия и др.

Оценка МБП, документальное оформление и учет операций приобретения МБП, оперативный (складской) учет этих предметов осуществляется по методике материалов.

Однако, промежуточное состояние МБП между основными средствами и материалами обуславливает особенности учета МБП, которые начинаются с момента передачи предметов со склада в эксплуатацию.

В процессе эксплуатации стоимость МБП (за исключением предметов, стоимость которых составляет не более 1/20 установленного лимита за единицу) погашается путем начисления износа. Данное обстоятельство вызывает необходимость, во-первых, подразделения в учете МБП на две группы: предметы на складе; предметы в эксплуатации; во-вторых, обособленного учета износа предметов; в-третьих, выделение из состава МБП предметов стоимости не более 1/20 установленного лимита за единицу, поскольку для этой группы предусмотрен упрощенный способ учета и они списываются в расход аналогично материалам.

Для синтетического учета МБП используют счет 12 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”, в развитие которого открывается три субсчета: 1. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на складе; 2. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы эксплуатации; 3. Временные (нетитульные) сооружения и приспособления.

Счет 12 (и открытые к нему субсчета) активный, инвентарный. Сальдо (начальное и конечное) характеризует наличие различных видов МБП как на складе, так и в эксплуатации в оценке по фактической себестоимости их приобретения (заготовления). Оборот по дебету: стоимость поступления и приобретения за отчетный месяц, включая внутренний оборот (передача из запаса в эксплуатацию). Оборот по кредиту: передача в эксплуатацию МБП стоимостью не более 1/20 установленного лимита за единицу без начисления износа; передача в эксплуатацию из запаса МБП стоимостью свыше 1/20 установленного лимита за единицу с начисления износа; выбытие из эксплуатации МБП стоимостью свыше 1/20 установленного лимита за единицу (по ветхости, износу, реализации и др.) с начислением износа или без начисления в зависимости от принятого варианта на предприятии.

Для учета износа МБП предназначен синтетический счет 13 “Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов”. Счет 13 пассивный, регулирующий. Сальдо (начальное и конечное) характеризует величину

начисленного износа с начала года по отчетную дату. Ежемесячно начисленные суммы износа отражаются по кредиту счета. По дебету счета записывается первоначальная стоимость предметов, выбывших из эксплуатации (вследствие морального износа или утраты ими своего производственного значения), за вычетом из нее стоимости возвратных отходов по ценам возможного использования (лом, запасные части, дрова и т.д.).

Поступление МБП на склад предприятия (приобретение у поставщиков, приобретение за счет подотчетных сумм и др.) отражается по дебету счета 12 субсчет 1 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на складе” в корреспонденции с кредитом счетов 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”, 71 “Расчеты с подотчетными лицами”, 76 “Расчеты с дебиторами и кредиторами” и др. Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый при приобретении МБП, отражается записью в дебет счета 19 “Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям” и кредит счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

Расход МБП необходимо подразделять по следующим направлениям: отпуск МБП со складов, списание МБП на затраты производства; списание МБП по актам при выбытии предметов из эксплуатации.

Отпуск со складов МБП стоимостью не более 1/20 установленного лимита за единицу (без начисления износа) оформляется бухгалтерской записью в дебет счетов 20 “Основное производство”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы” и кредит счета 12 субсчета 1 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на складе”.

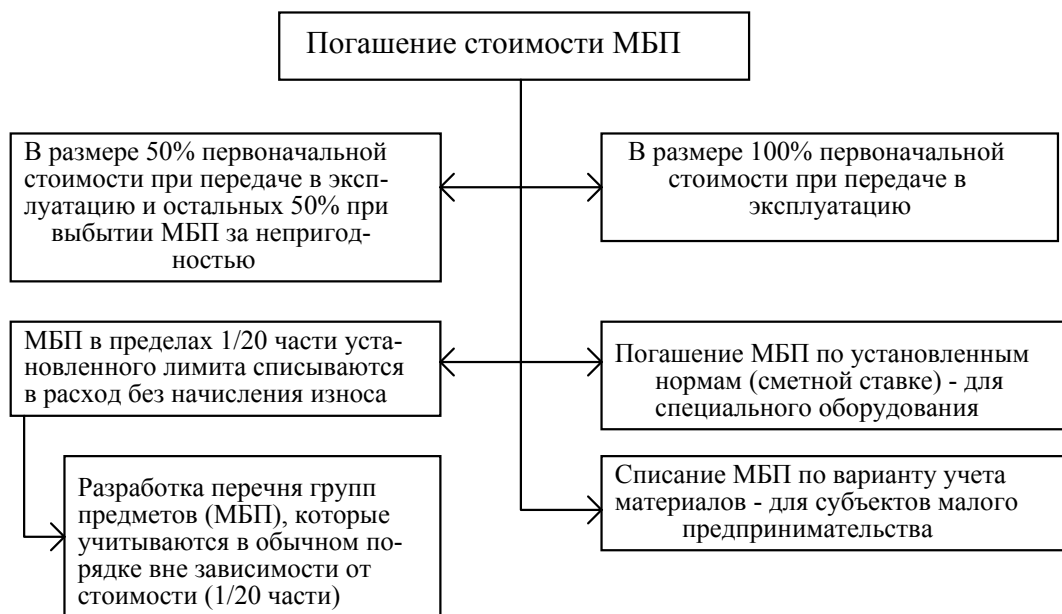
Отпуск со складов МБП стоимостью свыше 1/20 установленного лимита за единицу (с начислением износа) не рассматривается как расход, а поэтому оформляется внутренней (т.е. в пределах одного синтетического счета) бухгалтерской записью в дебет счета 12 субсчет 2 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации” и кредит счета 12 субсчета 1 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на складе”. Эта операция не вызывает изменения остатка МБП по балансу. Чтобы списать в расход МБП необходимо рассмотреть порядок начисления износа.

### ***3.5.2. Учет износа МБП и их выбытия из эксплуатации***

Ежемесячно в затраты производства включают суммы износа МБП, чтобы возместить расходы на их приобретение.

Исчислять износ каждого предмета трудно, поэтому на практике используют условные приемы расчета сумм износа МБП. (См. схему 3.2).

**Схема 3.2.**



При разработке учетной политики предприятие самостоятельно выбирает вариант учета и погашения стоимости МБП из двух рекомендуемых действующими нормативными актами.

**Первый вариант** предусматривает начисление износа в размере 50% первоначальной стоимости передаваемых со склада в эксплуатацию МБП и в размере вторых 50% стоимости (за вычетом стоимости возвратных отходов по ценам возможного использования) при выбытии за непригодностью.

**Второй вариант** - начисление износа в размере 100% при передаче МБП со склада в эксплуатацию.

Как при первом, так и при втором варианте отпуск МБП со склада в эксплуатацию оформляется (как было отмечено выше) бухгалтерской записью в дебет счета 12 субсчет 2 и кредит счета 12 субсчет 1. Одновременно отражается сумма начисленного износа, переданных в эксплуатацию предметов (в размере 50% или 100% их стоимости) бухгалтерской записью в дебет счетов 20, 25, 26 и др. и кредит счета 13 "Износ МБП".

Выбытие из эксплуатации МБП вследствие полного износа или утраты своего производственного назначения оформляется **актом на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф. №Б-8)** (см. прил. 1.). Пришедшие в негодность МБП на основании актов отражаются бухгалтерской записью в дебет счета 13 "Износ МБП" - на первоначальную стоимость за минусом стоимости возвратных отходов по цене возможного использования; в дебет счета 10 субсчет "Прочие материалы" - на стоимость возвратных отходов по цене возможного использования и в кредит счета 12 субсчет 2 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации" - на первоначальную стоимость.

Одновременно доначисляется износ по МБП, переданным в эксплуатацию с 50-ти процентным начислением износа. Сумма определяется вычитанием из первоначальной стоимости, переданных в эксплуатацию МБП, ранее начисленных 50% стоимости при передаче со склада в эксплуатацию и стоимости возвратных отходов по цене возможного использования. Сумма доначисленного износа по МБП, выбывающим из эксплуатации, записывается в дебет счетов 20 "Основное производство", 25, "Общепроизводственные расходы" и кредит счета 13 "Износ МБП".

Учет искажения стоимости МБП можно свести в таблицу:



**Табл. 3.2.**  
**Учет и списание стоимости МБП**

Наименование хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>При начислении 50% износа при передаче в эксплуатацию:</i>		
– поступление МБП на предприятие	12-1	60,71
– передача МБП в эксплуатацию	12-2	12-1
– начисление 50% износа при передаче в эксплуатацию	20,26	13
– оприходование возвратных отходов от списываемых МБП по цене возможного их использования	10	12
– Дочисление остальных 50% износа за вычетом стоимости возвратных отходов	20,26	13
– снятие с учета выбывших МБП	13	12-2
<i>При начислении 100% износа при передаче в эксплуатацию:</i>		
– оприходование аналогично предыдущему;		
– начисление 100% износа при передаче в эксплуатацию	20,26	13
– Списание МБП, пришедших в негодность	13	12-2
– оприходование возвратных отходов	10	80
<i>При списании МБП стоимостью 1/20 лимита:</i>		
– поступление МБП аналогично;		
– Списание за себестоимость МБП, стоимостью 1/20 лимита при передаче в эксплуатацию	20,26	12-2
<i>При списании по нормам или сметным ставкам:</i>		
– поступление аналогично		
– начисление износа по установленным нормам	20,26	13
– списание пришедших в негодность	13	12-2

После тщательной проверки документы группируются по видам операций, складам, материально ответственным лицам, источникам поступления (приходные документы), направлениям отпуска (расходные документы). Рассортированный массив первичных документов служит основанием для ведения аналитического и синтетического бухгалтерского учета материалов.

# УТВЕРЖДАЮ

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

и.о. фамилия

“ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 19 \_\_\_\_ г.

## АКТ № НА СПИСАНИЕ МАЛОЦЕННЫХ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ

“ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 19 \_\_\_\_ г.

Комиссия, назначена приказом от “ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 19 \_\_\_\_ г. № \_\_\_\_\_, смотрела принятые за \_\_\_\_\_ 19 \_\_\_\_ г. Находящиеся в эксплуатации малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и признала их пришедшими в негодность и подлежащими сдаче в утиль.

Вид операции	Цех (отдел), участок	Кладовая	Корреспондирующий счет	
			Счет, субсчет	Код аналитического учета

Предмет		Единица измерения		Дата поступления в эксплуатацию	Количество	Цена	Сумма	Причина списания	
Наименование	Код (номенклатурный номер)	Код	Наименование					Код	Наименование
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

общее количество предметов прописью

Номера и даты выбытия

Утиль не подлежащий учету, уничтожен.

Председатель комиссии

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

и. о., фамилия

Члены комиссии:

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

и. о., фамилия

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

и. о., фамилия

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

и. о., фамилия

Утиль по накладной № \_\_\_\_\_ сдан

“ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 19 \_\_\_\_ г.

**Ведомость учета МБП**

Номен- клатурный номер	Наименование	Единица изме- рения	Остаток на 01.01.97			Январь				Остаток на 01.02.97.	
			Кол-во	Цена	Сумма	Приход		Расход		Кол-во	Сумма
						Кол-во	Сумма	Колво	Сумма		
<b>ИТОГО</b>					<b>х</b>		<b>х</b>		<b>х</b>		<b>х</b>

С наличием БМП согласен \_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)

Бухгалтер \_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)

## **4. Учет труда и заработной платы**

### **4.1. Значение и задачи учета труда и заработной платы**

Для работников предприятий, организаций, учреждений основным источником дохода является заработная плата. Каждому работнику она начисляется в соответствии с установленной системой и зависит от количества и качества затраченного им труда.

Заработная плата состоит из оплат труда, начисляемых в денежной и натуральной формах, за выполненную работу (проработанное время), премий, доплат, надбавок, оплаты за неотработанное время (за отпуск, выполнение государственных и общественных обязанностей и др.). Кроме того, имеют место выплаты социального характера на лечение, отдых, проезд, трудоустройство, материальную помощь и др., производимые помимо источников социальных пособий.

Максимальный размер заработной платы законом не ограничивается, но ее нижний уровень не может быть менее минимальной оплаты труда, устанавливаемой государством.

Источником приобретения денежных средств являются также дивиденды, выплачиваемые владельцам акций, и проценты, начисляемые работникам предприятия за их вклад в его имущество.

При временной утрате трудоспособности, достижения пенсионного возраста и некоторых других случаях государством гарантируется каждому человеку социальная защита за счет фондов: социального страхования, пенсионного, обязательного государственного медицинского страхования, занятости населения и др., образованных путем целевых отчислений от начисленной заработной платы по предприятию и других источников.

В случаях инфляции государством предусматривается индексация доходов и компенсация потерь населения.

С целью контроля и управления трудовыми процессами, соблюдения законодательства российской федерации (РФ) в области труда и заработной платы на предприятиях решаются задачи: учета кадров, использования рабочего времени, бригадной и индивидуальной выработки, правильного и своевременного начисления заработной платы и целевых отчислений, распределение сумм по назначениям, составления отчетной документации и др.

В результате решения этих задач получают показатели, необходимые для управления деятельностью предприятия, рационального использования рабочего времени, совершенствования организации труда на рабочих местах, повышения его производительности и расчетов по заработной плате.

### **4.2. Учет личного состава предприятия и использования рабочего времени**

Общее количество работников (личный состав) предприятия зависит от объема и технологии выполняемых ими работ и норм труда, устанавливаемых предприятием.

На предприятиях работников подразделяют на рабочих и служащих, с распределением последних на категории: руководители, специалисты, служащие.

К рабочим относятся лица, непосредственно занятые в процессе создания материальных ценностей, а также занятые ремонтом, перемещением грузов, перевозкой пассажиров, оказанием материальных услуг и др.

К руководителям относятся работники, занимающие должности руководителей предприятий и их структурных подразделений, в частности: директора, начальники, управляющие, заведующие, мастера и др., а также главные специалисты: главный бухгалтер, главный диспетчер, главный инженер, главный механик, главный металлург, главный экономист и др.

К специалистам относятся работники, занятые инженерно-техническими, экономическими и другими работами, в частности: администраторы, бухгалтера, диспетчеры, инженеры, механики, нормировщики, техники, товароведы, экономисты, юрисконсульты и др.

К служащим относятся работники, осуществляющие подготовку и оформление документации, учет и контроль, хозяйственное обслуживание, в частности: агенты, архивариусы, дежурные, делопроизводители, кассиры, коллекторы, коменданты, контролеры (не относимые к рабочим), копировщики технической документации, секретари-машинистки, смотрители, статистики, стенографистки, табельщики, учетчики, чертежники.

В зависимости от участия работников в деятельности предприятия персонал распределяется на промышленно-производственный (персонал основной деятельности) и непромышленных организаций, состоящих на балансе предприятия (персонал неосновной деятельности).

При учете численности работников различают составы: списочный, включающий всех работников, принятых на постоянную, сезонную, а также на временную работу на срок один день и более, со дня зачисления на работу, и явочный, включающий работников, вышедших на работу и находящихся в командировках. Сопоставление явочного состава работников со списочным показывает степень использования численности работников списочного состава.

Учет личного состава предприятия ведется отделом кадров на основании документов: приказов (распоряжений) о приеме на работу, переводе на другую работу, прекращении трудового договора, записок о предоставлении отпуска, а также паспортов, трудовых книжек, дипломов и др.

При приеме на работу работник заполняет личный листок по учету кадров, где он сообщает все необходимые о себе сведения, проставляет дату и свою подпись. В листке ставится также подпись работника отдела кадров и оттиск печати предприятия.

Отдел кадров на основании приказа (распоряжения) о приеме на работу заполняет личную карточку работника, присваивает ему табельный номер, который в дальнейшем проставляется во всех документах работника по учету личного состава, выработки и заработной плате, делает отметку о зачислении на работу в трудовой книжке (см. приложение 1.4.1.), а бухгалтерия открывает карточку-справку (лицевой счет) для отражения сведений о заработной плате за прошлые периоды (см. приложение 1.4.2.).

Личная карточка состоит из пяти разделов, содержащих общие сведения о принятом на работу работнике, воинском учете, назначении и перемещении на данном предприятии, данные о всех видах отпусков и дополнительные сведения о профессии и квалификации работника, о различных льготах, положенных ему, а также дату увольнения и статью КЗОТа, по которой работник уволен. После увольнения работника карточка сдается в архив предприятия.

Записи в карточке как о поступлении работника на работу, так и о его движении по службе и др. делаются только на основании соответствующих первичных документов.

Учет личного состава обеспечивает получение данных о численности работников по предприятию, его подразделениям, изменениях в численности и составе и их причинах.

Учет использования рабочего времени или табельный учет, ведется в табелях учета использования рабочего времени, годовых табельных карточках и т.п.

Табель представляет собой именной список работников цеха (отдела), участка, открываемый ежемесячно в разрезе групп работающих, а в их - пределах - в порядке табельных номеров или в алфавитном порядке. (см. приложение 1.4.3.)

Табель составляется в одном экземпляре за два-три дня до начала расчетного периода на основании табеля за прошлый месяц. Запись в табель и исключение из табеля работников должны производиться только на основании надлежаще оформленных документов по учету личного состава.

В табеле ежедневные сведения по учету явок на работу и использование рабочего времени осуществляется методом сплошной регистрации, т.е. отметки всех явившихся, опоздавших и т.д., либо путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т.д.).

При этом используются условные обозначения отработанного и неотработанного времени, помещенные на титульном листе табеля, число дней и часов указывается с одним десятичным знаком.

На предприятиях применяются формы табеля № Т-12, для учета использования рабочего времени и подсчета заработка, и форма № Т-13 для учета использования рабочего времени (без подсчета заработка). В последнем случае заработная плата начисляется в расчетной или расчетно-платежной ведомостях.

Ежедневные сведения в табеле подытоживаются дважды: за первую половину месяца в специальной графе "Итого за I половину месяца", в которой проставляются количество дней явок с 1 по 15 число месяца, и за весь месяц.

За месяц в табеле типовой формы № Т-13 против фамилии каждого работника в отдельных графах проставляются: общее число дней его явок с подразделением на дни работы и дни целосменных простоев (если они имели место); количество неявок по причинам (очередной отпуск, отпуск в связи с родами, болезнь, прочие неявки, разрешенные законом, с разрешения администрации, прогул); число выходных и праздничных дней; количество часов, недоработанных в дни явок по причинам: внутрисменный простой, опоздание, преждевременный уход и пр.; отработано часов всего: из них сверхурочно, ночные. Эти же данные подсчитываются в табеле за месяц в целом по всем работникам, что позволяет сделать вывод о степени использования количества человека-часов за отчетный период.

Табель с итоговыми данными (за первую половину месяца и за весь месяц) два раза в месяц передается в бухгалтерию для выписки аванса или начисления заработной платы за первую половину месяца и начисления заработной платы за месяц. При выплате заработной платы один раз за месяц табель передают в бухгалтерию тоже один раз в месяц.

Контроль за своевременной явкой работников на работу и уходом с нее организуется по одной из следующих систем: карточной - с помощью контрольных часов; жетонной - с применением табельных жетонов или марок; пропускной - посредством сдачи работниками и выдачи им из проходной пропусков; рапортно-ведомостенной - с использованием рапортов или табельных ведомостей, получаемых

от начальников цехов, участков, отделов, производителей работ, мастеров, бригадиров; с помощью контрольно-пропускных устройств. Оперативный контроль, где использованием времени в течение рабочего дня возложен на руководителей подразделений предприятия - мастеров, начальников цехов, отделов, участков смен.

Данные табельного учета обобщаются в специальных сводных ведомостях и вместе с данными личного состава предприятия служат основанием для составления отчетности о средней списочной численности персонала предприятия, движения рабочей силы (приеме, увольнении) и использовании времени рабочих. На основании этих данных исчисляется показатель средней выработки продукции на одного работника промышленно-производственного персонала, показывающий производительность труда.

#### **4.3. Основы организации заработной платы, формы и системы оплаты труда**

В основе организации заработной платы лежит: нормирование труда, тарифная система, формы и системы заработной платы.

С помощью нормирования труда устанавливается мера затрат труда или норма труда на изготовление продукции (выполнение объема работ) в определенных организационно-технических условиях предприятия.

При установлении меры затрат труда трудоемкость выполнения каждой работы может быть определена по нормам времени или нормам выработки.

Норма времени - это количество рабочего времени (дней, часов, минут), установленное работнику определенной квалификации для выполнения данного объема работ. Нормы времени могут быть индивидуальными и коллективными (групповыми, бригадными).

Нормы выработки означают количество натуральных единиц продукции (штук, метров, тонн и т.п.), которое должно быть изготовлено (обработано) в единицу времени (час, смену, месяц) рабочим определенной квалификации.

Различают норму выработки часовую и сменную. Норма выработки является величиной обратной норме времени - чем больше первая, тем меньше вторая. Например, если норма времени при восьмичасовом рабочем дне равна 24 минутам, то норма выработки за смену составит 20 изделий ( $480:24$ ), а если норма времени равна 12 минутам, то норма выработки за смену составит 40 изделий ( $480:12$ ).

Норма времени является также основой установления нормы обслуживания и нормативной численности.

Норма обслуживания - это количество единицы оборудования (или число рабочих мест, число квадратных метров производственных помещений и т.д.) обслуживаемых одним рабочим или бригадой.

Нормативная численность показывает среднее количество работников промышленного персонала необходимое для выпуска определенного количества продукции.

Установленные нормы времени (выработки) служат основанием для расчета сдельной расценки и определения запланированного уровня производительности труда.

Сдельная расценка предоставляет собой размер оплаты (сумму заработной платы) за выработанную единицу продукции (изделия, части изделия) или за выполнение определенного объема работ.

Рассчитывается сдельная расценка либо путем деления сдельной тарифной ставки (оклада) данного разряда работы на дневную выработку, либо, когда

устанавливаются нормы времени, путем умножения (дневной) сдельной тарифной ставки данного разряда работы на норму времени, выраженную в часах (днях).

Например, при дневной сдельной тарифной ставке для II разряда работы 390000 руб. и дневной нормы выработки 13 штук расценка составит 30000 руб.  $\left(\frac{390000 \text{ руб.}}{13}\right)$ . Если же в данном случае умножить часовую тарифную ставку 48750 руб.  $\left(\frac{390000 \text{ руб.}}{8}\right)$  на установленную в часах норму времени на одну штуку 0,615 чел.  $\left(\frac{480 \text{ мин.}}{13} = 36,9 \text{ мин.} : 60 = 0,615 \text{ часа}\right)$ , то расценка также составит 30000 руб. (48750 руб.  $\times$  0,615 часа).

Тарифная система - это совокупность положений (нормативов), с помощью которых дифференцируют оплату труда в зависимости от сложности, условий труда, форм заработной платы, отрасли экономики и районы страны.

Предприятия самостоятельно устанавливают формы и системы оплаты труда и утверждают ставки и оклады. При этом ими могут использоваться в качестве ориентира государственные тарифные ставки и оклады.

Основными элементами тарифной системы являются: единый тарифно-квалификационный справочник (ЕТ КС) работ и профессий, тарифные сетки и тарифные ставки (оклады).

ЕТ КС служит для определения разряда работ и рабочих и представляет собой систематизированный перечень работ и профессий рабочих, встречающихся на предприятиях. В нем приведены соответствующие характеристики работ и требования к рабочим, а именно, что они должны знать и уметь. В этом справочнике работы подразделяются на ряд категорий или квалификационных групп, называемых разрядами, в соответствии с которыми, а также профессиональными знаниями и трудовыми навыками рабочих осуществляется присвоение им определенного разряда. К первому разряду относятся наиболее простые работы, а к последнему самые сложные.

Тарифная сетка представляет собой шкалу из определенного количества разрядов и тарифных коэффициентов для каждого разряда. Она определяет соотношения в размерах тарифных ставок в зависимости от квалификации (сложности) труда.

Предприятия определяют самостоятельно число разрядов в тарифной сетке (шесть, семь, восемь или более) и размер абсолютного и относительного возрастания тарифных коэффициентов.

Тарифные коэффициенты устанавливаются по отношению к первому разряду, принимаемому за единицу. Эти коэффициенты показывают во сколько раз тарифная ставка данного разряда выше первого. Соотношение между тарифными коэффициентами первого и последнего разряда называется диапазоном тарифной сетки.

При установлении тарифной сетки в ней указываются тарифные ставки для всех разрядов.

Тарифные ставки (оклады) определяют размер оплаты труда рабочих в час (часовые тарифные ставки), в день (дневные тарифные ставки) либо в месяц (месячные тарифные ставки, месячные оклады).



Исходным уровнем для установления тарифных ставок и окладов является минимальная заработная плата, ниже уровня которой не может быть тарифная ставка первого разряда.

Применение часовых, дневных и месячных тарифных ставок (окладов) обусловлено различиями в учете выработки и нормировании труда существующими в отдельных отраслях экономики.

Там, где работы нормируются по нормам времени (машиностроительная, приборостроительная и другие отрасли), применяются часовые тарифные ставки. Там, где работы нормируются на основе сменных норм выработки (в металлургической, угольной и некоторых других отраслях), рациональнее применять дневные тарифные ставки. В тех случаях, когда рабочие заняты в течение месяца неравномерно, а в целом за месяц более или менее одинаково, например, на эксплуатации оборудования или шоферы, а также рабочие повременщики таких профессий, как кладовщики, уборщики и др., затраты труда которых за месяц примерно одинаковы, рационально применять при расчетах по заработной плате месячные тарифные ставки (оклады). Размеры окладов не зависят от числа рабочих дней в месяце.

Тарифные ставки дифференцированы в зависимости от условий труда и форм заработной платы. В большинстве отраслей экономики тарифные ставки сдельщиков устанавливаются выше, чем у повременщиков. Если же повременщики работают по нормированным заданиям, то для них тоже разрешается применять ставки сдельщиков.

Должностные оклады служащих предприятия, в связи с повышением минимальной оплаты труда, разрабатываются путем пересчета ранее действовавших размеров. С этой целью вначале находят коэффициент соотношения этих размеров к тарифной ставке рабочих-повременщиков первого разряда в действующих ранее условиях, а затем путем умножения этого коэффициента на новую тарифную ставку рабочих-повременщиков устанавливают величину должностного оклада служащих в данных условиях.

Примеры разработки тарифных условий оплаты труда работников предприятия приведены ниже<sup>2</sup>.

При минимальной ставке оплаты труда, принятой в организации в размере 90000 руб. (условно), среднемесячном фонде рабочего времени в 169,2 ч. (при 40-часовой рабочей неделе) минимальный размер часовой тарифной ставки 1-ого разряда составит 532 руб. (90000:169,2).

Коллективным договором в организации установлены три группы ставок по профессиональным группам и видам работ для рабочих-сдельщиков и рабочих-повременщиков, и высшая по размерам первая группа ставок примерно на 21% превышает третью группу ставок и на 8% вторую, а дифференциация ставок между рабочими-сдельщиками и рабочими-повременщиками для всех трех групп составляет в среднем 7%. В этом случае часовые тарифные ставки составят:

Первая группа ставок:	
для рабочих-повременщиков	644 руб. (532 руб. × 1,21)
для рабочих-сдельщиков	689 руб. (644 руб. × 1,07)

Вторая группа ставок:

---

<sup>2</sup> Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин и др. "Бухгалтерский учет", Изд. "Финансы и статистика", 1996 г., стр. 77-79.

для рабочих-повременщиков 596 руб. (644 руб. ×1,08)  
 для рабочих-сдельщиков 638 руб. (596 руб. ×1,07)

Третья группа ставок:  
 для рабочих-повременщиков 532 руб. (расчет см. выше)  
 для рабочих-сдельщиков 569 руб. (533 руб. ×1,07)

В данном примере при условном минимальном уровне заработной платы в 90000 руб. часовые и месячные тарифные ставки, а также межразрядные соотношения (взятые из рекомендаций НИИ труда Минтруда РФ 1995 г.) составляют:

Тарифные разряды оплаты труда		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
Тарифные коэффициенты		1,0	1,08 8	1,204	1,35 0	1,53 1	1,80 0	1,89 2	2,0
Часовые									
Первая группа ставок	Сдельно	689	750	830	930	1055	1240	1304	1378
	Повременно	644	701	755	869	986	1159	1218	1288
Вторая группа ставок	Сдельно	638	694	768	861	977	1148	1207	1276
	Повременно	596	648	718	805	913	1073	1128	1192
Третья группа ставок	Сдельно	569	619	685	768	871	1024	1077	1138
	Повременно	532	579	641	718	815	958	1007	1064

Месячные									
Первая группа	Повременно	10896 5	11860 9	131130	147035	16683 1	196103	206086	217930
Вторая группа	Повременно	10084 3	10964 2	121486	136206	15448 0	181552	190858	201686
Третья группа	Повременно	90014	97967	108457	121486	13790 0	162094	170384	180029

**Пример пересчета ранее действовавших размеров должностных окладов служащих в связи с повышением минимальной ставки оплаты**

Наименование должностей	Оклад по схеме согласно ранее действовавшим централизованным условиям оплаты, руб.	Коэффициенты соотношения окладов с низшей тарифной ставкой работников-повременщиков 1-ого разряда, равной 86,6 руб. (гр.2:86,6)	Персональный оклад в связи с повышением оптимальной ставки оплаты (200000руб.×гр.3), тыс. руб.
1	2	3	4
Техники всех специальностей			
I категории	130-160	1,50-1,85	300-370

II категории	120-140	1,39-1,62	278-324
без категории	110-130	1,27-1,50	254-300
Главные специалисты			
главный технолог	300-350	3,46-4,04	692-808
главный механик	270-320	3,12-3,70	624-740

В основе организации заработной платы работников бюджетных организаций лежит “Единая тарифная сетка по оплате труда работников бюджетной сферы”, утвержденная постановлением Правительства РФ. В ЕТС установлены для всех работников (как рабочим, так и всем категориям служащих) разряды оплаты и соответствующие им тарифные коэффициенты и ставки. При этом тарифный коэффициент первого разряда принимается за единицу и оплата труда по нему не может быть ниже минимальной заработной платы. Присвоения рабочим разряда данной тарифной сетки осуществляется на основе их тарификации с использования действующего ЕТ КС, а служащим - на основе их аттестации.

Рассмотренная тарифная (поразрядная) система оплаты труда в основном применяется на предприятиях с большой численностью работников. На малых предприятиях, товариществах с ограниченной ответственностью и других подобных структурах тарифные разряды не применяются и оплата труда работников зависит от величины фонда заработной платы, квалификационного их уровня, личного трудового вклада, деловых качеств и сложности работы.

При всех вариантах организации заработной платы условия оплаты труда руководителя, как правило, индивидуальны.

Эти условия на государственном предприятии регламентируются при заключении с ними трудовых договоров (контрактов) Положением об условиях оплаты труда руководителей государственных предприятий, утвержденным постановлением Правительства РФ от 21.03.94г. № 210.

Формы и системы заработной платы представляют собой способы оплаты труда, обуславливающие определенный порядок начисления заработной платы. Выбор той или иной формы и системы оплаты труда работников осуществляется предприятием в зависимости от конкретных производственных условий.

Формы и системы заработной платы представляют собой способы оплаты труда, обуславливающие определенный порядок начисления заработной платы. Выбор той или иной формы и системы оплаты труда работников осуществляется предприятием в зависимости от конкретных производственных условий.

При повременной форме заработной платы применяют две системы (или разновидности): простую повременную и повременно-премиальную. При простой повременной системе сумма заработка начисляется по тарифным ставкам или месячным окладам и фактически отработанному времени. При повременно-премиальной сверх заработка, начисленного по тарифным ставкам (окладам) за отработанное время начисляется премия за достижение определенных количественных и качественных показателей.

Сдельная форма заработной платы включает системы: прямую, сдельную, сдельно-премиальную, аккордную, сдельно-прогрессивную и косвенную.

При прямой сдельной системе сумма заработка начисляется по сдельным расценкам и количеству выработанной продукции.

При сдельно-премиальной системе сверх заработка рассчитанного по сдельным расценкам и количеству выработанной продукции начисляется премия за достижения определенных количественных и качественных показателей.

При аккордной системе, применяемой на ремонтных и прочих работах, выписывается аккордный наряд, по которому определяется сумма заработка, исходя из сдельных расценок, рассчитанных на весь комплекс работ и выполнения всего заданного объема работ. При этом заранее определяется норма выработки (времени) и устанавливается максимальный срок выполнения работ. При отсутствии действующих сдельных расценок и норм выработки (времени) исходят из расценок и норм на аналогичные работы. Если аккордная работа выполняется бригадой, то фактический заработок распределяется между ее членами по количеству отработанных часов каждым и его разрядом работ либо равномерно между ними по их заявлению. При аккордной системе сверх заработка рассчитанного по сдельным расценкам и объему выполненной работы начисляют премию, как правило, за сокращение сроков выполнения задания при хорошем качестве выполненной работы.

При сдельно-прогрессивной системе сумма заработка за количество продукции, изготовленное в пределах нормы, начисляется по сдельным расценкам в обычном (одинарном) размере, а за часть продукции, изготовленную сверх нормы, по прогрессивно возрастающим расценкам. Например, при перевыполнении норм выработки от 1% до 5% размер основной расценки может увеличиться на 10%; от 5% до 10% - на 25%; от 1 до 15 - на 40%; свыше 15% - на 60% и т.п.

При косвенной системе сумма заработной платы рабочему начисляется по результатам работы обслуживаемым им рабочих-сдельщиков, либо производственных участков, цехов. В этом случае сумма заработка рабочего определяется либо по косвенной сдельной расценке за единицу продукции, производимой обслуживаемым рабочим и фактически изготовленной продукции этим рабочим, либо по часовой тарифной ставке рабочего, переведенного на косвенную сдельную оплату, фактически отработанного им времени и среднего процента выполнения норм выработки обслуживаемым им рабочим (либо процента выполнения плановых заданий производственных участков, цехов). Эта система оплаты применяется редко, в основном для оплаты отдельных профессий вспомогательных рабочих (дежурных слесарей, наладчиков станков и др.), прямые результаты которых не представляется возможным или необходимым учитывать.

#### **4.4. Документация и начисления заработной платы при повременной и сдельной формах оплаты труда**

На предприятиях форму оплаты труда устанавливают для отдельных производств и групп работающих в зависимости от конкретных производственных условий.

В условиях производств, в которых регламентирование ритма работы зависит от технологического оборудования, но не от работающих, а также где не предусматривается выпуск продукции сверх плана или нет к этому условий, на работах, требующих особой точности изготовления изделий, в опытных производствах и т.п. устанавливают повременную форму оплаты труда. Она применяется в сочетании и установлением нормативных заданий, нормативов

численности и норм обслуживания и включает в себя систему премирования за достижения отдельных количественных и качественных показателей.

Документом по учету отработанного времени работниками с повременной заработной платой является табель учета использования рабочего времени.

При простой повременной системе оплаты труда сумма заработка рабочему начисляется путем умножения его часовой (дневной) тарифной ставки на отработанное время по данным табельного учета. Служащим заработная плата начисляется в соответствии с установленным окладом и количеством проработанных дней. Работнику, проработавшему все рабочие дни в данном месяце, начисляется полный оклад. Если работник проработал не все рабочие дни, то его заработная плата определяется путем деления месячного оклада на количество рабочих дней в данном месяце и умножением полученного результата (среднедневного заработка) на количество фактически проработанных дней.

При простой повременной системе учитывается качество труда, квалификация работника и его условия труда, но не достаточно обеспечивается прямая связь между конечными результатами труда и заработком. Этот недостаток устраняется при применении повременно-премиальной системы, при которой сверх заработка, начисленного за отработанное время, начисляют премию за достижение определенных экономических показателей (за экономию материалов, топлива, энергии, выполнение и перевыполнение нормированных заданий). При этом состав суммы заработка, на которую может быть начислена премия и процент премии, фиксируется в Положении о премировании, действующем на предприятии.

Сдельную форму оплаты труда устанавливают на участках производства, где имеются возможности для определения нормы выработки (времени) и учета их выполнения, а также условиях для увеличения рабочими выработки продукции или выполненных работ против установленных норм и заданий.

Для учета выработки и оплаты труда рабочего-сдельщика применяют: в единичных и мелкосерийных производствах - наряды на сдельную работу; в серийных производствах - маршрутные листы (как самостоятельные документы, так и в сочетании с рапортами о выработке за смену, в которых данные о выработке заполняются с маршрутных листов); в массовых производствах - сменные рапорты и ведомости выработки продукции и др. Если для учета выработки и оплаты труда рабочим в течение месяца выписывается большое количество первичных документов, то для упрощения расчетов предусматривается использование накопительных учетных карточек (ведомостей).

Несмотря на разнообразие применяемых форм первичных документов, в них содержатся общие реквизиты, обеспечивающие выполнение задач учета труда и заработной платы рабочих в различных производствах. Такими общими реквизитами являются: место работы (цех, участок, отдел и т.п.); расчетный период (дата, месяц, год); фамилия и инициалы; табельный номер и разряд рабочего; код учета затрат (счета, заказы, статьи расхода); наименование и разряд работы, количество и качество работы; норма выработки (времени) и расценка за единицу.

Первичные документы по учету выработки рабочих и начислению заработной платы вначале частично заполняются в производстве на основании технологических карт, установленных норм и расценок с указанием объема задания и т.п. и до начала работы выдаются исполнителям.

Учет фактически изготовленной продукции (выполненного объема работ) ведется мастером, бригадиром, начальником участка, работником технологического

контроля и другими работниками в зависимости от специфики производства. Ими в первичном документе проставляются количество выработанной и принятой от рабочих продукции (выполненных услуг и работ), а также количество допущенного брака, если он имел место. При этом они осуществляют контроль за проставленными в документах нормами выработки (времени), сдельными расценками, тарифными ставками, доплатами и т.п. Эти лица заверяют документы своими подписями и несут ответственность за правильность их составления. В случае необходимости первичные документы заверяются подписью контролера ОТК.

Рассмотренная первичная документация в основном предназначена для индивидуального учета выработки и оплате труда работников.

При бригадной форме организации и оплаты труда начисление заработной платы осуществляется, как правило, на основе единого наряда по конечным (коллективным) результатам работы бригады и комплексным или операционным сдельным расценкам.

Распределения общей суммы заработной платы между отдельными членами бригады производится пропорционально отработанному времени и их тарифным разрядам. Применение единого наряда на бригаду один, два раза в месяц резко сокращает трудоемкость обработки ежедневных нарядов, выписываемых на каждого рабочего.

Первичные документы по заработной плате из цехов, отделов и служб предприятия в установленные сроки (ежедневно, ежемесячно и т.п.) передаются для обработки в бухгалтерию предприятия либо непосредственно на вычислительную установку (ВУ).

На основании этих документов рабочим-сдельщикам начисляют заработную плату в соответствии с установленной для них сдельной системой оплаты труда. Так, при прямой сдельной системе оплаты труда в условиях индивидуальной организации работы сумму заработной платы рабочему начисляют путем умножения количества единиц продукции (объема работ), указанного в его первичных документах по учету выработки, на расценку. При сдельно-премиальной системе оплаты труда сумму заработной платы рабочим начисляют так же, как и при прямой сдельной системе оплаты труда, и одновременно с помощью умножения выработанного количества единиц продукции на норму времени определяют отработанное время по норме, а затем, сопоставляя это время с фактически затраченным временем, находят процент выполнения рабочим норм выработки. В соответствии с Положением о премировании рабочему по проценту премирования от суммы сдельной заработной платы начисляют сумму премии. Системой премирования может предусматриваться начисление рабочим премии за выполнение ими и других производственных показателей.

#### **4.5. Документальное оформление и оплата производственного брака и простоев**

В процессе производства может иметь место изготовление бракованной продукции или брака.

Браком в производстве считают продукцию, изготовленную с нарушением стандартов или технических условий. Различают брак полный (неисправимый) и частичный (исправимый).

На обнаруженный в производстве брак составляют акт о браке, в котором отражают затраты на брак и сумму потерь. Для соответствующих записей о браке могут быть использованы и первичные документы по учету выработки.

Акт о браке составляют контролеры ОТК, мастера, бригадиры или другие должностные лица. Они подписываются начальником цеха (участка), допустившим брак работником, который должен быть ознакомлен с актом о браке и др. (см. приложение 4.4).

Если исправление брака осуществляется рабочим, являющимся его виновником, и для этого требуется только трудовые затраты, то в этом случае акт о браке не составляется. Если же брак исправляется рабочим, не являющимся его виновником, то в этом случае выписывается в общем порядке наряд, на котором ставится штамп "Исправление брака".

Оплата брака зависит от его вида (полный или частичный) и наличия или отсутствия вины работника.

Если брак произошел по вине работника, то полный брак не оплачивается, а частичный брак оплачивается в пониженном размере в зависимости от процента годности продукции. Процент годности продукции и размер оплаты устанавливается администрацией.

Если брак произошел не по вине рабочего, то полный брак оплачивается в размере  $\frac{2}{3}$  тарифной ставки повременщика соответствующего разряда, за время которое должно быть затрачено на эту работу по норме, а частичный брак оплачивается в зависимости от процента годности продукции, устанавливаемого администрацией, но не менее  $\frac{2}{3}$  тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, требуемое на изготовление данной продукции по норме.

Если брак изделий произошел вследствие дефекта в обрабатываемом материале (трещине, раковине в металле), обнаруженного после того, как на обработку или сборку деталей затрачено не менее одного рабочего дня оплата производится по установленным сдельным расценкам. Брак, допущенный рабочим в период освоения нового производства, оплачивается наравне с годными изделиями.

Простои на предприятиях по причинам их возникновения бывают по вине рабочего и не по его вине (вынужденный простой). В зависимости от их продолжительности различают простои внутрисменные и целосменные. Время простоев оформляется специальными документами - листками о простое. В них указываются причины и виновники простоя, его продолжительность, тарифные ставки рабочих, размер оплаты и сумма. Форма листка о простое приведена в приложении 4.5.

Время простоя по вине рабочего не оплачивается. Если простой произошел не по вине рабочего, то это время оплачивается в размере не ниже  $\frac{2}{3}$  тарифной ставки установленного работнику разряда (оклада). В период освоения новых видов производства простои не по вине рабочего оплачиваются из расчета полной тарифной ставки повременщика соответствующего разряда.

Если во время простоя рабочий используется на другой работе, то эта работа оформляется выдачей ему разовых нарядов в соответствии с порядком оплаты по сдельным расценкам или с сохранением среднего заработка. При этом в листках о простое отмечаются номера нарядов и проработанное время.

Целосменные простои чаще случаются по внешним причинам, в частности, из-за отсутствия энергии и т.п. и охватывают рабочих всего участка, цеха. Эти простои оформляются составлением акта с приложением списка рабочих-участников простоев.

Внутрисменные и целосменные простои отмечаются в таблице учета использования рабочего времени.

#### **4.6. Доплаты к заработной плате**

Трудовым законодательством, помимо оплаты по тарифным ставкам, сдельным расценкам и выплат премий, предусмотрены различного вида доплаты и надбавки компенсационного и стимулирующего характера. Общий порядок их регулирования предусмотрен постановлением Правительства РСФСР “О порядке введения минимального размера оплаты труда в РСФСР” (от 15 ноября 1991г. №5).

Размер компенсационных выплат, связанных с режимом работы и условиями труда, отклоняющихся от нормальных, а также за работу в ночное и сверхурочное время, выходные и праздничные дни и т.д. определяется предприятием самостоятельно, но не ниже законодательно установленных размеров.

Размеры стимулирующих доплат и надбавок к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, совмещение профессий и должностей, вознаграждения и т.д. определяются предприятием самостоятельно, производятся в пределах имеющихся средств и определяются коллективным договором. В связи с возникновением доплат по неодинаковым причинам порядок их оформления и расчета тоже различен.

**Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы.** На предприятиях и организациях должны обеспечиваться нормальные условия работы для выполнения норм выработки, нормированных заданий и т.п. Если эти условия не соблюдаются и рабочему приходится затрачивать дополнительное время, то ему производится особая доплата за увеличение рабочего времени против предусмотренного нормой.

Случаи несоответствия фактических условий запланированным оформляются листком на доплату. В нем делается ссылка на номер основного документа (наряда, рапорта и т.д.), где фиксируются работы, к которым производится доплата. Случаи выполнения дополнительных технологических операций, ранее не предусмотренные в документах оформляются нарядом на сдельную работу с отличительным знаком (например, красной чертой по диагонали и т.п.). Эти документы выписываются мастером или производителем работ на каждый вид доплат бригаде (звену) или рабочему и дополнительно подписываются технологом и начальником цеха.

Сведения по данным доплатам систематизируются бухгалтерией по причинам отклонений с указанием виновных лиц и представляются руководству предприятия для рассмотрения и принятия своевременных мер по их устранению.

**Доплата за работу в ночное время.** Временем ночной работы считается время с 22 часов до 6 часов утра. Оно фиксируется в таблице учета рабочего времени итоговым количеством за месяц. Вся работа в ночное время оформляется установленными на предприятии первичными документами и оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором предприятия, но не ниже размеров, установленных законодательством.

**Оплата часов сверхурочной работы.** Сверхурочной считается работа сверх установленной законом продолжительности рабочего дня. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы - не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Учет времени, затраченного на сверхурочные работы, осуществляется в



табеле учета использования рабочего времени, на основании которого бухгалтерия составляет справку-расчет на доплату за сверхурочное время.

**Оплата работы в выходные и праздничные дни.** Работа в выходной день компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или, по соглашению сторон, в денежной форме. Работа в выходной и праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере: сдельщикам - не менее чем по двойным сдельным расценкам; работникам с часовыми (дневными) ставками - в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки; работникам с месячным окладом - в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

По желанию работника, трудившегося в праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха с оплатой в одинарном размере.

#### **1.4.7. Начисление выплат за непроработанное время и пособий по временной нетрудоспособности**

Одним из элементов заработка работника являются выплаты за непроработанное время, оплачиваемое по среднему заработку в соответствии с трудовым законодательством. Применение и порядок исчисления среднего заработка устанавливаются в централизованном порядке. Так, порядок исчисления среднего заработка в 1995 году утвержден Постановлением Министерства труда РФ от 19 января 1995г. №4.

Этим постановлением установлен расчетный период для исчисления среднего заработка три календарных месяца (с 1-го до 1-го числа), предшествующих событию, с которым связана соответствующая выплата, и 12 календарных месяцев с учетом специфики работы отдельных отраслей или предприятий (сезонные и аналогичные работы) с согласия Министерства труда РФ.

Во всех случаях для исчисления среднего заработка используется средний дневной заработок. При суммированном учете рабочего времени исчисление среднего заработка следует производить исходя из часового заработка.

Учетным периодом при суммированном учете рабочего времени является календарный отрезок времени, в рамках которого должна быть в среднем соблюдена установленная законом для данной категории работников продолжительность рабочего дня и рабочей недели.

Средний дневной заработок, кроме оплаты отпуска, определяется путем деления фактически выплаченных сумм в расчетном периоде на количество рабочих дней исходя из нормальной или сокращенной продолжительности рабочего времени, установленной законодательством РФ.

Средний дневной заработок для оплаты отпуска определяется путем деления фактически выплаченных сумм в расчетном периоде на 3 и на коэффициенты: 25,25 - среднемесячное число рабочих дней при оплате отпуска, установленного в рабочих днях; 29,60 - среднемесячное число календарных дней при оплате отпуска, установленного в календарных днях.

Продолжительность ежегодного отпуска, установленного в рабочих днях, исчисляется по календарю шестидневной рабочей недели с выходным днем в воскресенье. Праздничные нерабочие дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

При исчислении среднего заработка учитываются выплаты, на которые начисляются страховые взносы, и исчисляются фактически выплаченные суммы, а также время, в течение которого работник: освобождался от работы с частичным сохранением заработной платы или без оплаты; находился в основном, дополнительном и учебном отпуске; получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам; не работал в связи с приостановкой деятельности предприятия, цеха или производства, а также со снижением объема производства продукции (работ, услуг). Не включаются в расчет среднего заработка компенсация за неиспользуемый отпуск; выходное пособие при увольнении; единичные поощрения, награды, пособия в виде материальной помощи и др.

Премии и другие выплаты стимулирующего характера, предусмотренные системой оплаты труда, включаются при подсчете среднего заработка по времени их фактического начисления, а годовые премии и вознаграждения за выслугу лет - в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода.

В случае повышения тарифных ставок (окладов) по отрасли или на предприятии при исчислении среднего заработка слагаемые выплаты корректируются на коэффициент повышения.

Во всех случаях средний заработок на день его выплаты, причитающийся работнику, отработавшему полностью определенную в расчетном периоде норму времени, не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

По среднему заработку оплату за непроработанное время производят в случаях: пребывания работника в очередном основном или дополнительном отпуске, а также в учебном отпуске; выплаты компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении; выплаты выходного пособия при увольнении, по сокращению штатов или в связи с ликвидацией предприятия, организации, учреждения; выполнения государственных обязанностей; направления в командировки и переезда на работу в другую местность и др.

Рассмотренные правила исчисления среднего заработка не применяются в случаях расчета пенсий, возмещения ущерба и в некоторых других случаях. Для них законодательством о труде установлен специальный порядок исчисления среднего заработка.

Пример расчета оплаты ежегодного отпуска: работник пошел в отпуск с 1 октября 1995г. Расчетным периодом будут три календарных месяца - июль, август, сентябрь. Заработок в расчетном периоде составил 1800000 руб. При определении среднего дневного заработка (независимо от того 5 - или 6 - дневная рабочая неделя) сумму всего за расчетный период делят на 3 и на коэффициент 25,25 -  $1800000 \text{ руб.} : 3 \div 25,25 = 23762 \text{ руб.}$ . Затем полученную сумму среднего заработка умножают на количество дней отпуска и получают сумму оплаты за отпуск 570288 руб. ( $23762 \times 24$ ).

Оплата пособий по временной нетрудоспособности. Оплата пособия по временной нетрудоспособности производится на основании больничного листа, выдаваемого медицинским учреждением. При этом время, за которое должно быть выплачено пособие по этому листку, сверяется с табелем учета использования рабочего времени.

Размер пособия зависит от среднего заработка, рассчитанного исходя из двух предшествующих болезни месяцев работы, либо из оклада за месяц, количества дней болезни и непрерывного стажа работы.

При непрерывном стаже работы: до 5 лет - размер пособия 60% заработка; до 8 лет - 80% заработка; свыше 8 лет - 100% заработка. В размере 100% независимо от непрерывного стажа работы выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности при наличии 3-х и более детей в возрасте до 18 лет, инвалидам Великой отечественной войны и при трудовом увечье и профессиональном заболевании, а также пособия по беременности и родам.

При расчете среднего заработка для назначения пособия по временной нетрудоспособности учитывают все виды оплат, кроме оплаты и доплаты за работу, выполненную в сверхурочное время, в праздничные дни, по совместительству, за непроработанное время.

Лицам, находящимся на сдельной оплате труда, пособия исчисляют исходя из среднего заработка за два последних календарных месяца. При этом к заработку каждого из двух месяцев прибавляют среднемесячную сумму премий и вознаграждений за прошлый год. Если работник в одном или каждом из двух месяцев фактически проработал не все дни, то среднюю сумму премий учитывают пропорционально отработанному времени. В тех случаях, когда в указанных двух месяцах работник не имел заработка (например, вследствие болезни или находился в очередном отпуске), пособия исчисляют исходя из заработка за фактически проработанные дни в месяце нетрудоспособности и части среднемесячной суммы премий за прошлый год (пропорционально отработанному времени).

Лицам, находящимся на месячной оплате труда, пособия рассчитывают исходя из основного оклада, к которому прибавляют среднемесячную премию (общую сумму делят на количество рабочих дней в месяце нетрудоспособности, корректируют результат на процент сохранения среднего заработка и умножают его на количество рабочих дней, пропущенных по болезни).

При исчислении пособий не включают премии, не входящие в фонд заработной платы или носящие единовременный характер.

Размер пособия по верхнему пределу не ограничен, а нижний предел установлен в размере не менее 90% минимальной оплаты труда.

Начисленные суммы пособия разбиваются по месяцам расчетного периода и включаются в состав облагаемых сумм тех расчетных периодов, за которые они начислены.

#### **4.8. Удержания и вычеты из заработной платы**

Из начисленной работнику суммы заработка, в соответствии с законодательством, могут быть произведены следующие удержания и вычеты: подоходный налог; отчисления в пенсионный фонд; погашение задолженности по ранее выданным авансам, а также сумм излишне выплаченных ввиду арифметической ошибки; в погашение задолженности по подотчетным суммам; возмещение материального ущерба, причиненного работником предприятию; суммы, выплаченные за неотработанные дни использованного отпуска (при увольнении); взыскание некоторых видов штрафов; по исполнительным документам; за товары, проданные в кредит; за брак продукции и др.

Подоходный налог удерживается в порядке и размерах, установленных законом РФ "О подоходном налоге с физических лиц" с учетом имевших место

поправок вступивших в силу с 1 января 1998г. В соответствии с этими поправками с облагаемого совокупного дохода из всех источников в календарном году подоходный налог взимается в следующих размерах:

<b>Размер облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году</b>	<b>Сумма налога</b>
до 20 000 руб.	12 процентов
от 20 001 до 40 000 руб.	2 400 руб. + 15 процентов с суммы, превышающей 20 000 руб.
от 40 001 до 60 000 руб.	5 400 руб. + 20 процентов с суммы, превышающей 40 000 руб.
от 60 001 до 80 000 руб.	9 400 руб. + 25 процентов с суммы, превышающей 60 000 руб.
от 80 001 до 100 000 руб.	14 400 руб. + 30 процентов с суммы, превышающей 80 000 руб.
от 100 001 и выше	20 400 руб. + 35 процентов с суммы, превышающей 100 000 руб.

При этом месячный доход рассматривается как промежуточный и не предусматриваются категории граждан полностью освобожденных от налога независимо от размера доходов.

При удержании подоходного налога по месту основной работы из заработка вначале вычитают: размер минимальной месячной оплаты труда, сумму отчислений в Пенсионный фонд и государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (в том числе по уходу за больным ребенком). Не подлежат налогообложению пособия по беременности и родам, одиноким матерям, за содержание детей и иждивенцев и др.

По некоторым группам населения из заработка вычитают не один, а несколько размеров минимальной месячной оплаты труда. Так, вычитаются 5 минимальных размеров оплаты труда из начисленной зарплаты: Героев Советского Союза и Российской Федерации, кавалеров Ордена Славы трех степеней; ветеранов Великой Отечественной войны и др.; 3 минимальных размеров оплаты труда из начисленной зарплаты: родителей, супругов погибших военнослужащих; лиц, выполнявших интернациональный долг в Афганистане и других местностях и др. Далее определяется разность между заработком с начала года и суммой льгот с начала года, с которой по таблице (приведенной выше) определяется сумма налога. В случае если сумма льгот больше заработка, то налог не взимается. Затем определяется сумма налога как разница между суммой начисленной по нормативу (по таблице) и суммой налога, удержанной ранее с начала года. Эта разница удерживается за расчетный месяц.

Если граждане имеют доход не по месту основной работы, то вычет минимальной месячной оплаты труда при налогообложении не производится и налог исчисляется с полной суммы полученного дохода. Граждане, имеющие помимо зарплаты доход на стороне, обязаны ежегодно декларировать общую сумму получаемых доходов, включая и заработную плату.

В совокупный доход включается: основная заработная плата, выплаты на питание, сумма материальной помощи, единовременное пособие уходящим на

пенсию, доходы по акциям, облигациям, паевым взносам, разница между рыночными и льготными ценами на товары, проданные предприятием своим работникам, стоимость проездных билетов и др.

Суммы подоходного налога, удержанные из доходов граждан, перечисляются в государственный бюджет. Учет расчетов с бюджетом по подоходному налогу осуществляется на счете 68 "Расчеты с бюджетом".

Удержания из заработной платы работника в Пенсионный фонд производится в размере 1%.

При авансовом порядке расчетов из начисленной суммы заработка за месяц производится погашение задолженности по авансу, выданному работнику за первую половину месяца.

Удержания по исполнительному листу. Основанием этого вида удержаний является исполнительный лист, в котором указываются срок его действия и форма удержания (доля заработка, процент, абсолютная сумма), а также личное заявление работника и отметки органов внутренних дел в паспортах лиц о том, что они обязаны уплатить алименты. По решению суда удержания с осужденных к исправительным работам по каждому месту их работы, как правило, осуществляется в размерах от 5 до 20% заработка без вычетов. Алименты удерживаются со всех видов заработка по каждому месту работы исключая удержания в Пенсионный фонд и подоходный налог. Алименты удерживаются как с сумм заработной платы, так и с сумм пособий по больничным листам, пенсий и стипендий. Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных вознаграждений за изобретения и рационализаторские предложения.

К данному виду удержаний относятся и удержания по исполнительной надписи нотариальных контор - пошлины, штрафы, пени.

Учет расчетов по исполнительным документам организуется на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 1 "С организациями и лицами по исполнительным документам".

Удержания за товары, проданные в кредит. Этот вид удержаний производится на основании поручения-обязательства, предусмотренного Правилами продажи гражданам товаров длительного пользования в кредит (постановление Правительства РФ от 9 сентября 1993г. №895).

В расчетах с торгующей организацией широко применяется метод, по которому предприятие за счет ссуды банка перечисляет ей полную стоимость товара, указанную в поручении-обязательстве и в платежном требовании, выставленном в адрес предприятия этой организацией. Погашение ссуды осуществляется путем перечисления предприятием банку, удержанных с работников сумм за товары, проданные в кредит. При этом методе расчетов их учет осуществляется на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 1 "За товары проданные в кредит". (Этот счет активный. Сальдо по нему отражает сумму задолженности работников предприятию по непогашенному кредиту; оборот по дебету - вновь оплаченные предприятием поручения-обязательства за счет ссуд банка; оборот по кредиту-суммы удержанная из заработной платы работников в погашение долга.)

Если работник увольняется с предприятия с неполностью погашенной суммой, то предприятие возвращает его поручение-обязательство с остатком задолженности торгующей организации и, в свою очередь, выставляет на эту сумму

в ее адрес платежное требование. После оплаты торгующей организацией этого требования предприятие полностью рассчитывается с банком по данной ссуде.

В дальнейшем оставшийся долг за уволенным работником взыскивается уже торговой организацией.

Если предприятие не пользуется ссудами банка для погашения задолженности своих работников за приобретенные ими товары, то расчетные операции учитываются им на счете 76 в разрезе лицевых счетов торгующих организаций. В этом случае делается запись по дебету счета 70 и кредиту счета 76 на сумму постоянного месячного взноса за товары, купленные в кредит. Эта сумма рассчитывается бухгалтерией предприятия на основании поручения-обязательства исходя из стоимости товара и срока его погашения. Погашение задолженности за товары, купленные в кредит отражается по дебету счета 76 и кредиту денежных счетов - 50, 51, 52.

Из заработной платы работников, помимо удержаний, могут производиться вычеты на основании их письменных заявлений, в частности, сумм заработной платы, перечисляемых в сберегательный банк, профсоюзных взносов, взносов по предоставленной ссуде, страховых взносов по договорам со страховыми организациями. Эти вычеты учитываются на счетах 73 и 76.

#### **4.9. Составление расчетно-платежной документации и выдача заработной платы**

Начисление заработной платы рабочим и служащим за расчетный период в бухгалтерии или ВУ начинается с обработки первичных документов по учету выработки рабочих (объема работ), табеля учета использования рабочего времени, листов нетрудоспособности и других документов, в результате чего определяются все суммы оплат, пособий, причитающиеся отдельным работникам, а также отработанное ими время по норме и фактически.

Затем эти данные группируются по каждому работнику в ведомостях (машиннограммах) протаксированных документов для начисления сдельной заработной платы либо в отдельных картах или лицевых счетах, где подсчитывают итоги начисленной заработной платы и отработанного времени и определяются суммы премий.

Данные учетные регистры предназначены для отражения всех сумм заработной платы, начисленной за выполненную работу. Из этих регистров суммы заработной платы переносятся либо в расчетную ведомость, либо в расчетно-платежную ведомость, либо, в условиях использования вычислительной техники, в машинограмму "Расчетная ведомость".

Одновременно с начислением заработной платы работникам по ним производят подсчет всех видов удержаний (вычетов), которые также находят отражение в расчетных ведомостях, после чего в этих ведомостях проставляется сумма, подлежащая выдачи рабочему на руки. Эту сумму определяют как разность итогов начисленной и удержанной заработной платы. Если же итог удержаний больше суммы начисленной заработной платы, то в расчетной ведомости проставляется долг за работником. Долг за работником может иметь место в случаях: когда работник приступил к работе после отпуска и его заработная плата за месяц не превысила суммы удержаний по налогам, госстраху, кредиту; когда работнику выдана вся сумма планового аванса, а он фактически не отработал необходимого для этого количество дней и его заработная плата за месяц не

превысила суммы полученного аванса, т.е. когда сумма аванса была выдана работнику ошибочно и др.

Расчетные ведомости составляются за каждый месяц по отдельным подразделениям предприятия (цехам, участкам, отделам, службам) в разрезе категорий работников, а внутри категорий по их фамилиям и табельным номерам. При этом по каждому работнику, кроме фамилии и инициалов и табельного номера, проставляется профессия, тарифная ставка (оклад), отработанное время; суммы начисленной заработной платы по видам оплат и всего; суммы удержаний (вычетов) из заработной платы по отдельным видам и всего; сумма к выдаче либо долг за работником. Составление расчетных ведомостей заканчивается подсчетом итогов в разрезе категорий работников и в целом по ведомости.

Обобщение результатов расчетов по заработной плате в расчетных ведомостях делает их сводными документами по расчетам с рабочими и служащими и с подразделением предприятия.

На основании итоговых данных расчетных ведомостей составляется арифметическим путем сводная расчетная ведомость в целом по предприятию.

При автоматизации расчетов необходимые сводные сведения по заработной плате в требуемых разрезах получают в отдельных машинограммах.

Расчетные ведомости применяются вместе с платежными ведомостями, предназначенными для выдачи работникам заработной платы. Платежные ведомости содержат ограниченное число показателей расчетных ведомостей: фамилии и инициалы работников, их табельные номера и суммы, причитающиеся к выдаче на руки. Кроме того, в платежных ведомостях имеется отдельная графа для расписки работников в получении денег.

Расчетно-платежные ведомости применяют на небольших предприятиях и, в этом случае, выдача работникам заработной платы организуется непосредственно по ним, для чего в них имеется отдельная графа для расписки работников в получении денег.

Расчетные ведомости подписываются начальником подразделения предприятия, по которому они составлены, главным и старшим бухгалтером и бухгалтером составителем.

Платежные и расчетно-платежные ведомости подписываются составителем и на них делается разрешительная надпись на выдачу денег из кассы за подписью директора и главного бухгалтера с указанием срока и суммы выплаты заработной платы.

Помимо ежемесячного обобщения расчетов по заработной плате с рабочими и служащими в расчетных ведомостях имеет место обобщение этих расчетов в карточках-справках (лицевых счетах), открываемых отдельно на каждого работника. Это обусловлено тем, что при осуществлении расчетов с рабочими и служащими в ряде случаев требуются сведения о их заработной плате за прошлые периоды, в частности, при определении средней заработной платы при расчетах за отпуск, пособия по временной нетрудоспособности и т. п. В карточку-справку (или лицевой счет) работника данные по заработной плате проставляются за каждый месяц на основании расчетных ведомостей в течение одного-двух лет, а при осуществлении расчетов на ЭВМ для этой цели используется экземпляр листка-машинограммы "Расчетная ведомость"

При открытии карточки-справки в нее заносятся общие сведения о работнике: стаж работы, время поступления на предприятие, продолжительность отпуска, льготы и др. Карточки-справки хранятся в специальной картотеке бухгалтерии в порядке табельных номеров по подразделениям предприятия.

Каждому работнику, для ознакомления с расчетами по заработной плате за месяц, при автоматизации расчетов выдается экземпляр листа-машинограммы

“Расчетная ведомость”, заменяющей собой расчетную книжку работника, заполняемую при ручном ведении учета данными расчетной ведомости и выдаваемую ему перед получением заработной платы за месяц.

Выдача заработной платы работникам предприятия производится по платежным ведомостям не реже, чем два раза в месяц в сроки, установленные коллективным договором и согласованные банком. При этом может применяться авансовый и безавансовый порядок расчетов по заработной плате за первую половину месяца.

В первом случае работникам за первую половину месяца выдается по платежной ведомости аванс, а окончательный расчет производится при выплате заработной платы за вторую половину месяца. Минимальный размер должен быть не ниже тарифной ставки рабочего за отработанное время согласно табелю.

Во втором случае вместо планового аванса работникам начисляется сумма заработной платы за фактически выработанную продукцию (выполненный объем работ) или за фактически отработанное время в первой половине месяца. При этом из начисленной суммы заработной платы удерживают налоги и другие суммы, подлежащие удержанию (вычету).

Авансы начисляются в размере 40% оклада или 50%, но за вычетом налогов. Размер аванса показывается в коллективном договоре предприятия.

При авансовом порядке расчеты по заработной плате выданные по платежным ведомостям суммы аванса записываются в месячные расчетные ведомости (машинограммы), составляемые по отдельным подразделениям предприятия.

Деньги на выдачу заработной платы предприятия получают по чеку со своего расчетного счета в банке и приносят их в кассу по приходным кассовым ордерам. Чек выписывается в день выплаты заработной платы на требуемую сумму. На оборотной стороне чека делается отметка о назначении денег (“для выплаты заработной платы”). Чек подписывается должностными лицами, имеющими право распоряжаться расчетным счетом в банке (директором, главным бухгалтером или их заместителями).

При получении денег на выдачу заработной платы предприятие одновременно с чеком представляет в банк и платежные поручения на перечисления с расчетного счета в бюджет суммы подоходного налога, удержанной с рабочих и служащих, и во внебюджетные фонды сумм начисленных по установленным в законодательном порядке процентам от начисленной заработной платы.

Суммы, удержанные по исполнительным документам в пользу организаций, перечисляются с расчетного счета предприятия этим организациям, а суммы удержанные в пользу отдельных лиц или выплачиваются наличными из кассы предприятия, или перечисляются на их счета в сбербанках, или переводятся по почте.

Деньги на заработную плату выплачиваются из кассы в течение трех дней, считая день получения их в банке. После истечения трехдневного срока платежные ведомости “закрываются”, в них против фамилии работников, не получивших заработную плату, ставится штамп или делается памятка от руки “депонировано” и составляется реестр невыданной заработной платы. На лицевой стороне платежной ведомости кассир записывает сумму выданной и депонированной заработной платы и передает ее бухгалтеру, который осуществляет счетную проверку. После чего на выданную сумму он выписывает расходный кассовый ордер и передает его кассиру для записи в кассовую книгу.

Депонированные суммы заработной платы сдаются в банк на расчетный счет предприятия с указанием в объявлении на сдачу денег “депонированные суммы”. На них также выписывается кассовый расходный ордер. Эти суммы выдаются банком



по первому требованию предприятия. Депонированные суммы заработной платы хранятся в течение трех лет и отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" субсчета "Депоненты по заработной плате".

Аналитический учет этих сумм ведется отдельно по каждому работнику в реестре или книге учета депонированных сумм.

В случае ухода работника в отпуск, увольнение или на пенсию в неустановленные дни выдачи заработной платы имеют место, так называемые, "выплаты в межрасчетный период". Эти выплаты оформляются расходными кассовыми ордерами, а при наличии трех и более работников платежными ведомостями.

Наряду с выдачей заработной платы из кассы предприятия имеет место ее выдача через сбербанк, для чего в сбербанке открываются на каждого работника лицевые счета, на которые предприятие перечисляет причитающуюся ему сумму.

#### **4.10. Состав фонда заработной платы и выплат социального характера. Свод данных по расчетам с рабочими и служащими**

Состав фонда заработной платы и выплат социального характера представлен в инструкции, утвержденной постановлением Госкомстата России от 10.07.95 №89. По этой инструкции в состав фонда заработной платы включаются начисленные предприятием, учреждением, организацией суммы оплаты труда в денежной и натуральных формах:

за отработанное время - заработанная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам, сдельным расценкам и окладам, за отработанное время или выполненную работу, в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ и оказания услуг); премии и вознаграждения, носящие регулярный или периодический характер, независимо от источника их выплаты; стимулирующие доплаты и надбавки к тарифным ставкам и окладам (за профессиональное мастерство, совмещение профессии и должности и т. п.); компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (доплату за работу во вредных и опасных условиях и на тяжелых работах, за работу в ночное время, оплата за выходные и праздничные дни, сверхурочные работы, специальных перерывов в работе и т. п.); оплата труда лиц, принятых по совместительству, а также работников несписочного состава;

за неотработанное время - оплата ежегодных и дополнительных отпусков, за время выполнения государственных или общественных обязанностей, оплата простоев не по вине работника и за время вынужденного прогула и др.

единовременные поощрительные выплаты - единовременные (разовые) премии независимо от источников их выплаты, вознаграждения по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), денежная компенсация за неиспользованный отпуск, стоимость выплат, выдаваемых работникам в качестве поощрения, акций или льгот по приобретению акций, другие единовременные поощрения, включая стоимость подарков;

выплаты на питание, жилье и топливо - стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики питания и продуктов, жилья и коммунальных услуг и др. (в соответствии с законодательством).

В состав выплат социального характера включаются компенсации и социальные льготы, предоставленные работникам, в частности, на лечение, отдых, проезд, трудоустройство (без государственных пособий из государственных и негосударственных внебюджетных фондов); материальная помощь, предоставленная отдельным работникам по семейным обстоятельствам; стипендии работникам, направленным на обучение; расходы на погашение ссуд, выданных работникам предприятий и др.

В статистической и бухгалтерской отчетности из расходов на оплату труда выделяются расходы, не относящиеся к фонду заработной платы и выплатам социального характера. К ним, в частности, относятся: командировочные расходы; расходы, выплаченные взамен суточных; стоимость выданных бесплатно форменной одежды, обмундирования, остающихся в личном пользовании, или сумма льгот в связи с их продажей по сниженным ценам; доходы по акциям и другие доходы от участия работников в собственности предприятия, учреждения, организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям и т.д.); страховые взносы в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования, Государственный фонд занятости Российской Федерации; выплаты из внебюджетных (государственных и негосударственных) фондов, в частности, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, при рождении ребенка, по уходу за ребенком, расходы на содержание жилья, учебных и дошкольных учреждений, медпунктов, профилакторий, столовых, домов отдыха, библиотек, спортивных сооружений и т.п., принадлежащих предприятию или содержащихся на условиях долевого участия и др.

Таким образом, настоящей инструкцией Госкомстата РФ расходы на оплату труда подразделяются на относящиеся к фонду заработной платы и выплатам социального характера и на неотносящиеся ни к фонду заработной платы ни к выплатам социального характера.

Расходы предприятия на заработную плату осуществляются за счет себестоимости продукции и фонда потребления, образованного из прибыли, и размером не ограничиваются. Однако, они занимают большой удельный вес в общей сумме затрат предприятия, поэтому их величина не должна значительно превышать предусмотренного соотношения ко всем затратам предприятия и соответствовать фактическому объему выполнения производственной программы, при этом рост производительности труда должен опережать рост заработной платы.

Для составления установленной отчетности, контроля по расчетам с рабочими и служащими и использования фонда заработной платы по составу и категориям работников данные расчетных (расчетно-платежных) ведомостей обобщаются в целом по предприятию в специальных учетных регистрах (разработочных таблицах, машинограммах).

Так, с этой целью используют разработочные таблицы №3 “Сводка данных по расчетам с рабочими и служащими”; №4 “Сводка заработной платы по ее составу и категориям работников”, либо содержащую объединенную информацию, №5 “Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников и сводка по расчетам с рабочими и служащими” или, заменяющие их, автоматизированные разработки (ведомости).

В таблице №3 выявляются сводные данные о расчетах с рабочими и служащими без подразделений начисленной заработной платы по ее составу и категориям; в таблице №4 данные приводятся сгруппированными по ее составу и категориям работников.

В таблице №5, состоящей из соответствующих ее наименованию двух частей, в первой ее части содержится в разрезе категорий работников информация о начисленных суммах, входящих в фонд заработной платы и не входящих, оплачиваемых за счет прочих источников (соцстраха, фонда потребления). Во второй части таблицы содержится информация о суммах задолженности по заработной плате на начало месяца (за предприятием и работниками); начисленных за отчетный месяц всего (без расшифровок по видам оплат) и в том числе пособиям

по временной нетрудоспособности и премиям, по фонду потребления; выплат, удержаний и вычетов по их видам задолженности на конец месяца (за предприятием и работниками). В таблице №5 развернутый остаток на конец месяца сверяется с остатком по счету 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” в Главной книге.

В условиях компьютеризации учета вместо разработочных таблиц получают автоматизированные разработки (ведомости): распределения заработной платы по категориям и видам оплат - отдельно по промышленно-производственным и непромышленным подразделениям; ведомость численности работников по категориям персонала (цехов, предприятию); ведомость выполнения норм выработки и нормированных заданий и начисления премий рабочим (по цехам, участкам); ведомость начисления премий по видам и категориям работников; ведомость учета доплат за отклонения от нормальных условий выполнения работ по причинам и виновникам; ведомость учета простоев по причинам и виновникам и др. (Рис. 4.1-4.2.)

Таким образом, компьютеризация сводок данных по заработной плате позволяет более оперативно (на любую дату) и детально решать задачи контроля по расчетам с рабочими и служащими, использования фонда заработной платы и составления отчетности (Рис.4.3).

#### **4.11. Синтетический и аналитический учет труда и заработной платы и расчетов с персоналом по оплате труда**

Синтетический учет расчетов с рабочими и служащими ведется на счете 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”. В кредите этого счета отражаются начисленные суммы заработной платы по всем видам оплат, премий, за отпуск, доходов по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия в корреспонденции со счетами источников этих сумм. В дебете счета 70 отражаются выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий, за отпуск, доходов от участия в предприятии, а также удержанные суммы налогов, платежей по исполнительным листам и другие в соответствующей корреспонденции счетов. Сумма невыплаченной (неполученной) заработной платы отражается по дебету счета 70 и кредиту счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” субсчета “Депонированная заработная плата.” Сальдо по кредиту счета 70 на конец месяца показывает задолженность по оплате труда без задолженности по депонированной заработной плате, учитываемой на субсчете 76 счета.

В зависимости от содержания расчетных операций записи по счету 70 корреспондируют со многими счетами.

Так, обороты по кредиту счета 70 корреспондируют: по начисленным суммам заработной платы и другим видам оплат персоналу предприятия со счетами затрат, в частности: 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательное производство”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 29 “Обслуживающих производств и хозяйств” и др.; по суммам, начисленным за отпуск, выслугу лет со счетом 89 “Резерв предстоящих расходов и платежей”, по начисленным суммам пособий по больничным листам со счетом 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”; по начисленным суммам доходов от участия в предприятии со счетом 88 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” (за счет прибыли отчетного года или нераспределенной прибыли прошлых лет) или со счетом 86 “Резервный капитал”.

Обороты по дебету счета 70 корреспондируют: по выплаченным суммам заработной платы и другим видам оплат со счетом 50 “Касса”; по удержанным суммам подоходного налога и отчислениям в пенсионный фонд, соответственно, со счетами 68 “Расчеты с бюджетом” и 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” субсчетом 2 “Расчеты по пенсионному страхованию”; по платежам на основании исполнительных документов со счетом 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” субсчетом “Расчеты по исполнительным документам”; по суммам удержанным в погашение долга за товары, проданные в кредит со счетом 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” субсчетом 1 “За товары, проданные в кредит”, если предприятие для расчета с торгующей организацией пользуется ссудой банка и счетом 76, если предприятие не пользуется ссудой банка.

При использовании в учете современных вычислительных машин по данным первичных документов составляют “Ведомость распределения начисленной заработной платы по корреспондирующим счетам” (цехам, предприятию) и “Ведомость распределения удержаний по видам и корреспондирующим счетам” (цехам, предприятию) (или сводку данных по расчетам с рабочими и служащими). На основании этих ведомостей показатели синтетического и аналитического учета программным путем переносятся в соответствующие учетные регистры счетов расчетов.

В “Ведомости распределения начисленной заработной платы по корреспондирующим счетам” против каждой суммы начисленной заработной платы проставляется код производственных затрат, указывающий балансовый счет и субсчет, статью расхода, по которой было произведено начисление заработной платы и т. п. и коды видов оплат - сдельно, повременно, по тарифным ставкам, окладам, премий за производственные показатели, доплат и надбавок компенсационного и стимулирующего характера.

В этой ведомости общая сумма начисленной заработной платы равна общему ее итогу в сводной расчетной ведомости в целом по предприятию. В ней помимо сумм начисленной заработной платы отражаются отработанные дни и часы.

Итоговые данные ведомостей распределения заработной платы и удержаний относят на счета Главной книги (либо оборотного баланса, заменяющего Главную книгу), в частности: начисленные суммы заработной платы относят на дебет счетов затрат и кредит счета 70. При этом суммы начисленной заработной платы на калькуляционные и собирательно-распределительные счета распределяют по объектам калькуляции (заказам, видам или группам изделий и т. п.).

Суммы удержаний по счетам Главной книги распределяются с дебета счета 70 в кредит соответствующих счетов - 50 “Касса”, 68 “Расчеты с бюджетом”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” и др. При этом составляются отдельные ведомости на суммы удержаний по исполнительным листам, вкладам в сбербанк, за товары, проданные в кредит, договорам личного страхования.

При составлении “Ведомости распределения начисленной заработной платы по корреспондирующим счетам” начисляют плановую сумму резерва на оплату отпусков рабочих, за счет которой оплачивается фактическое время отпусков рабочих. Такой порядок оплаты отпусков рабочих установлен с целью равномерного включения в себестоимость продукции платежей за время отпусков рабочих, так как в летние месяцы в отпуск уходит большее число рабочих, чем в зимние месяцы, т.е. неравномерно. Заработную плату за отпуск инженерно-технических работников и других служащих не резервируют. Их функции во время отпуска распределяются между другими работниками без дополнительной оплаты труда, во время же отпуска рабочих имеет место оплата труда за изготовление другими рабочими, их заменяющими.

Плановая сумма резерва на оплату отпусков рабочих рассчитывается от фактически начисленной в данном месяце заработной платы рабочих и процента, установленного путем соотношения годовой плановой суммы на оплату отпусков к общему плановому фонду заработной платы рабочих.

Начисленные суммы резерва на оплату отпусков рабочих относят на счета затрат в корреспонденции с кредитом счета 89 “Резерва предстоящих расходов и платежей”. При уходе рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы за отпуск отражаются по дебету счета 89 и кредиту счета 70. Кредитовое сальдо по счету 89 показывает остаток неиспользованного резерва. На конец года остаток по этому счету корректируется путем сторнирования излишне начисленных сумм и доначисления недоначисленных сумм. В случае временно образовавшееся дебетовое сальдо на счете 89 при составлении баланса присоединяют без бухгалтерской записи к сумме по статье “Расходы будущих периодов.”

Форма “Ведомости распределения начисленной заработной платы по корреспондирующим счетам”, применяемая на практике, приведена в сокращенном виде (см. таблицу 1.4.1).

**Таблица 4.1.**

(Предприятие)

**Ведомость распределения начисленной заработной платы по корреспондирующим счетам за \_\_\_\_\_ 19\_\_ г.**  
(дата)

Цех	Пачка документов	Категория работников	Код затрат	Вид оплаты	Сумма	Дни	Часы
20	132 и т.д.	1	2013020	02	1543332	2660	19104.8
	по счету 20				5489269*	6836*	48858.2*
20	008 и т.д.	1	2310020	09	22699	1	8
	по счету 23				682159*	27*	185*
	и т. д.						
Всего по производству (предприятию)					13615890	17641*	124000.4*
					*		

Типовая корреспонденция счетов представлена в Таблице 4.2.

**Таблица 4.2.**

**Типовая корреспонденция счетов по расчетам с персоналом по оплате труда**

№ п/п	Содержание операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
	Начисление заработной платы		
1.	Начислена з/п по операциям, связанным с приобретением и хранением оборудования к установке	07	70
2.	Начислена з/п персоналу, занятому в области кап. вложений	08	70

№ п/п	Содержание операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
3.	Начислена з/п по операциям, связанным с заготовкой и приобретением материалов, МБП	10,11,12	70
4.	То же, но с использованием счета 15	15	70
5.	Начислена з/п рабочим основных и вспомогательных цехов	20,23	70
6.	Начислена з/п персоналу общепроизводственного, общехозяйственного назначения и обслуживающих производств	25,26,29	70
7.	Начислена з/п, связанная с исправлением брака	28	70
8.	Начислена з/п в счет будущих периодов	31	70
9.	Начислена з/п работникам, занятым сбытом и реализацией продукции	43,44	70
10.	Начислена з/п по операциям выбытия о.с.	47	70
11.	В кассу возвращены излишне выданные суммы	50	70
12.	Начислены пособия за счет ФСС	69	70
13.	Отражены суммы, причитающиеся работникам за счет других предприятий	76	70
14.	Начислена з/п по операциям, связанным с ликвидацией стихийных бедствий, пожаров и т.д.	80	70
15.	Отражены доходы (дивиденды) работников-акционеров, премии персоналу	31	70
16.	Недосдачи, ранее отнесенные за счет виновников, принятые за счет предприятия	84	70
17.	Начисление доходов (дивидендов) от участия в предприятии за счет прибыли или резервного капитала	81,86,88	70
18.	Оплата труда за счет фондов спецназначения (премии), матпомощи и т.д.	88	70
19.	Начисление фактической оплаты труда за счет резерва на оплату отпусков	89	70
20.	Начислена з/п за счет средств целевого финансирования	96	70

При ведении учета по журнально-ордерной форме счетоводства синтетический учет расчетов с рабочими и служащими на счете 70 осуществляется в ряде журналов-ордеров на основании итоговых данных накопительных ведомостей либо непосредственно первичных документов. Кредитовые обороты по счету 70, связанные с начислением заработной платы и другие, отражаются в журналах-ордерах №10 и №10/1, а дебетовые обороты по выплате заработной платы и другие отражаются в журналах-ордерах, предназначенных для учета оборотов по кредиту счетов, корреспондирующих со счетом 70.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, по которой составляется баланс с использованием в необходимых случаях отдельных показателей из учетных регистров.

Отдельно составляется ведомость распределения во внебюджетные фонды. При этом суммы, относимые на счета производственных затрат, определяются по установленному проценту к оплате труда.

Взносы во внебюджетные фонды не начисляются по следующим выплатам: на компенсацию за неиспользованный отпуск; выходное пособие при увольнении; отдельные виды денежных пособий, выдаваемые в качестве материальной помощи; компенсационные выплаты (суточные по командировкам и выплаты взамен суточных); дотации на обеды, стоимость путевок на санитарно-курортное лечение и в дома отдыха за счет фонда потребления; возмещение расходов по проезду на работу в другую местность; заработная плата за дни работы без вознаграждения за труд, перечисляемая в соответствующий бюджет или благотворительные фонды; поощрительная выплата (включая премии) в связи с юбилейными датами, за активную работу и в других аналогичных случаях за счет фонда заработной платы; денежные награды, присуждаемые за призовые места на конкурсах и т. п.; стипендии обучающимся с отрывом от производства по направлениям предприятия; пособия, выплачиваемые за счет предприятия молодым специалистам за время отпуска после окончания высшего или среднего специального учебного заведения.

Расчеты предприятия с фондом социального страхования РФ учитываются на счете 69 субсчета 1 "Расчеты по социальному страхованию". В кредите этого субсчета и дебете счетов, на которые были отнесены суммы начисленной заработной платы, отражается, причитающаяся фонду, сумма отчислений в размере 5,4 % от оплаты труда.

За счет средств фонда социального страхования на предприятии выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, при рождении ребенка и на погребение, на оплату санаторно-курортного лечения и ряда нужд социальной защиты работников.

Начисленные суммы пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам относят в дебет субсчета 69-1 и кредит счета 70, а суммы выплаченные при рождении ребенка и на погребение - в дебет субсчета 69-1 и кредит счета 50 "Касса".

Расходы произведенные по другим мероприятиям отражают по кредиту соответствующих счетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 96 "Целевые финансирование и поступления") и дебету счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Если сумма фактических отчислений меньше, чем начислено за счет средств страхового фонда, то перерасход возмещается по результатам сверки расчетов.

Расчеты предприятия с Пенсионным фондом учитываются на счете 69 субсчета 2 "Расчеты по пенсионному страхованию". В кредите этого субсчета и дебете счетов, на которые были отнесены начисленные суммы заработной платы, показываются причитающиеся фонду от предприятия страховые взносы в размере 28 % от оплаты труда. Кроме того, все работники предприятия (включая работающих пенсионеров) являются плательщиками взносов в этот фонд в размере 1 % от своей заработной платы. На начисленную сумму этих взносов кредитуется субсчет 69-2 и дебетуется счет 70.

За счет этого фонда предприятие выплачивает пособие по уходу за ребенком до достижения им определенного возраста. Эти суммы отражаются по дебету субсчета 69-2 и кредиту счета 70.

Отчисления в фонды обязательного медицинского страхования и занятости населения рассчитываются от начисленных сумм заработной платы в размере, соответственно, 3,6 % и 1,5 % и отражаются в кредите счета 69 субсчетов 3 “Расчеты по медицинскому страхованию” и 4 “Расчеты по фонду занятости” в корреспонденции с дебетом счетов, на которые были отнесены начисленные суммы заработной платы. (Табл. 1.4.3.)

**Таблица 4.3.**

**Типовая корреспонденция счетов по расчетам с бюджетом, социальному страхованию и обеспечению**

№ п/п	Содержание операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Начислены страховые взносы в фонд и налоги с оплаты труда, связанной с приобретением и хранением оборудования	0,7	69,68
2.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда персонала, занятого в кап. строительстве	0,8	69,68
3.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда, связанной с заготовкой материалов, МПБ	10,11,12	69,68
4.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда, связанные с заготовкой и доставкой материальных ценностей	15	69,68
5.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда, работников основного и вспомогательного производства	20,23	69,68
6.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда, отнесенной на общепроизводственные и общехозяйственные расходы	25,26	69,68
7.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда, связанной с исправлением брака	28	69,68
8.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда персонала обслуживающих производств	29	69,68



№ п/п	Содержание операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
9.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда за работы, затраты по которым относятся к расходам будущих периодов	31	69,68
10.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда за сбыт и реализацию продукции	43	69,68
11.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда в торговых предприятиях	44	69,68
12.	Начислены страховые взносы в фонды и налоги с оплаты труда при выбытии основных средств	47	69,68

Суммы, начисленные во внебюджетные фонды, перечисляются предприятием в порядке безналичных расчетов. Запись этой операции отражается по дебету субсчетов счета 69 в корреспонденции со счетами по учету денежных средств.

Аналитический учет заработной платы с рабочими и служащими ведется по каждому работнику предприятия на основании расчетных ведомостей в карточках-справках (лицевых счетах). В эти регистры из месяца в месяц переносятся из расчетных ведомостей справочные данные по видам оплат и удержаний и всего. Они используются для расчета среднего заработка при начислении оплаты за дни отпуска и пособия по временной нетрудоспособности и выдачи разного рода справок, а также для расчета ежемесячного и совокупного дохода и сумм к удержанию налога по работнику.

Регистром аналитического учета является и расчетная ведомость, так как она составляется в разрезе каждого табельного номера, по цехам, категориям работников и по видам оплат и удержаний. Поэтому на небольших предприятиях аналитический учет заработной платы в разрезе отдельных работников может быть организован непосредственно по расчетным ведомостям, переплетенным в журнал за несколько месяцев. В этом случае необходимые данные по работнику получают из расчетных ведомостей путем их выборки.

Аналитические сведения о заработной плате и расчетов по ней по группам рабочих, подразделениям предприятия, статьям расходов, видам продукции получают в ведомостях (автоматизированных разработок) путем группировок по соответствующим признакам (кодам) видов оплат и удержаний отдельных работников. Эти сведения используются при исчислении себестоимости продукции, составлении отчетности, анализе фонда заработной платы и т. п.

Операции, наиболее часто повторяющиеся в учете расчетов с рабочими и служащими и установленная по ним корреспонденция счетов приведены в Табл. 4.4.

**Таблица 4.4.**

№ п/п	Содержание операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
	Удержания из заработной платы		
1.	Удержана стоимость услуг, оказанных работникам вспомогательными цехами	70	23
2.	Удержаны потери от брака с виновников	70	28
3.	Удержана стоимость продукции, услуг, отпущенных работникам обслуживающими производствами	70	29
4.	Выдана з/п	70	50
5.	Со счетов банка перечисленна з/п, оплата дивидендов (работникам-акционерам)	70	51,55
6.	Отражены удержания из з/п, подлежащие взносу в бюджет (подоходный налог)	70	68
7.	С подотчетных лиц удержаны суммы не возвращенных авансов	70	71
8.	Удержаны суммы в счет погашения выданных ссуд	70	73
9.	Произведены удержания за квартплату, по исполнительным листам, отражена депонентская задолженность удержания за товары в кредит	70	76
10.	Удержания из з/п недостач или порчи материальных ценностей	70	84
11.	Удержания по краткосрочным или долгосрочным займам	70	94,95
12.	Удержаны из з/п взносы в ПФ РФ (1%)	70	69

Следует учитывать особенности начисления страховых взносов (см. Табл. 4.5. и схему 4.1.)

**Таблица 4.5.**

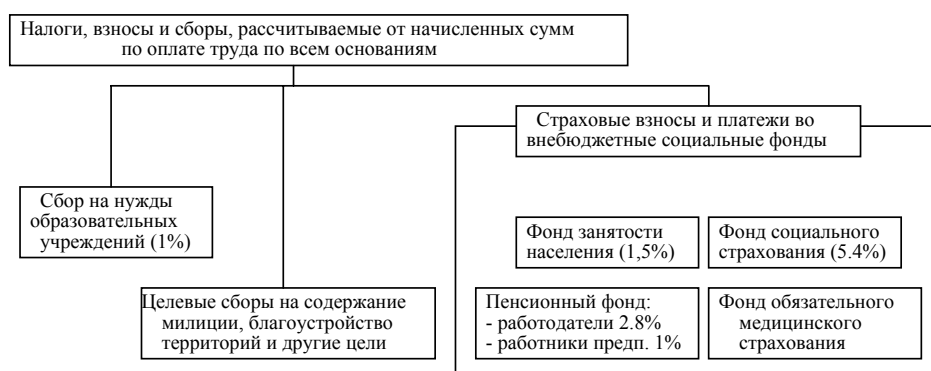
**Начисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, налогов и сборов от фонда оплаты труда**

Виды выплат	ПФ ФЗ	и ФОМС	ФСС	Сбор на нужды образо- вания
Оплата за фактическую выполненную работу, премия за производственные результаты	+	+	+	+
Стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты	+	+	+	+
Надбавки за работу в ночное время, сверхурочные, совмещение профессий	+	+	+	+
стоимость бесплатно предоставленного по законодательству жилья, оплаты питания и т.д.	-	-	-	+
Стоимость бесплатно предоставленного жилья, оплаты питания и т.д. прочим работникам	+	-	+	+
Стоимость выданной бесплатно форменной одежды или суммы льгот по ее оплате	+	-	-	-

Виды выплат	ПФ и ФЗ	ФОМ С	ФС С	Сбор на нужды образо- вания
Компенсационные выплаты в пределах норм, возмещение расходов и ущерба	-	-	-	-
Суточные по командировкам сверх нормы	+	+	-	-
Сверхнормативная компенсация расходов по найму жилья (по камандировкам)	-	-	-	-
Оплата очередных и дополнительных отпусков	+	+	+	+
Компенсация за неиспользованный отпуск	-	-	-	+
Выходное пособие при увольнении по законодательству	-	-	-	-
Надбавки к зарплате по законодательству за раоту вахтовым методом или за подъездный характер работы	-	-	-	-
Выплата по районным коэффициентам	+	+	+	+
Оплата вынужденного прогула по законодательству	+	+	+	+
Оплата по договорам подряда и поручения	+	+	-	+
Материальная помощь на похороны родственников и всвязи со стихийными бедствиями	-	-	-	-
Единовременная материальная помощь по прочим семейным обстоятельствам	+	-	-	-
Материальная помощь, выплачиваемая всем или большинству работников регулярно	+	+	-	+
ольничные листы по временной нетрудоспособности, беременности и родам, государственное пособие на детей, ритуальное пособие	-	-	-	-
Единовременные выплаты при выходе на пенсию	-	-	-	-
Выплаты к юбилейным датам (в том числе премии, подарки)	+	-	-	+
Стоимость подарков сотрудникам и лицам неписочного состава	+	-	+	+
Оплата проезда к месту работы	+	-	-	-
Оплата льгот по проезду отдельных категорий работников в соответствии с законодательством	-	-	-	-
Дивиденды, начисленные по акциям	-	-	-	-
Платежи за счет средств организации по добровольному мед. страхованию сотрудников на срок не менее одного года при отсутствии ПФ	-	-	-	-
Платежи за счет средств организации по добравольному личному страхованию на случай смерти или утраты трудоспособности, если договором не предусмотрены страховые выплаты по окончании срока их действия или при досрочном расторжении, а также при отсутствии задолженности ПФ РФ	-	-	-	-

#### Схема 4.1.

### Налоги, взносы и сборы, рассчитываемые от начисленных сумм при оплате труда



В расчеты алгоритма при учете труда и расчетов по оплате труда можно рекомендовать схему С.П. Шадиловой

#### Схема 4.2.

### Алгоритм учета труда и расчетов по оплате труда<sup>3</sup>

На основании первичных документов начисляется заработная плата:

- основная заработная плата;
- оплачиваемые отпуска;
- дополнительные выплаты (премии, дотации, пособия по социальному страхованию).

Производятся удержания из начисленной работнику заработной платы:

- 1% из начисленной суммы заработной платы работника (ПФР);
- подоходный налог (по ставкам, действующим на момент начисления)
- по исполнительным листам;
- в счет погашения ссуд;
- своевременно не возвращенные суммы, полученные под отчет;
- за допущенный брак в работе;
- за нанесенный работником материальный ущерб предприятию;
- авансовые выплаты и т.д.

Начисление налогов с суммы фонда заработной платы:

- Пенсионный фонд РФ;
- Фонд социального страхования РФ;
- Фонд обязательного медицинского страхования;
- Государственный фонд занятости населения РФ;
- налог на нужды образовательных учреждений.

На основании поступивших в бухгалтерию документов:

- перечисление исчисленных налогов на заработную плату налогоплательщикам;
- получение наличных денежных средств в банке;
- выдача заработной платы и других выплат работникам;
- депонирование (оформление на хранение) не выданных сумм.

Предоставление квартальной и годовой отчетности по зар. плате:

1. В государственную налоговую инспекцию расчет сбора на нужды образовательных

<sup>3</sup> Приведен из книги Шадиловой С.Н. “Расчет заработной платы на предприятиях всех форм собственности. Практическое руководство”. - М.: “ДИС”, 1996 г.

2. В Пенсионный Фонд РФ.
3. В Фонды обязательного медицинского страхования.
4. В Фонд социального страхования РФ.
5. В Государственный фонд занятости населения РФ.
6. В банк, обслуживающий предприятие.

Ведение аналитического и синтетического учета труда и заработной платы, которое производится постоянно в текущем режиме.

### приложение 4.1.

Утверждена приказом ЦСУ СССР от 25.06.79 №21

предприятие, организация

М/Ж	Табельный номер	Алфавит

ЛИЧНАЯ КАРТОЧКА №

## 1. Общие сведения

1. Общие сведения	
1. Фамилия _____ имя _____ отчество _____	11. _____ основная профессия (должность) _____
2. Год рождения _____ месяц _____ число _____	_____
3. Место рождения _____ _____ _____	стаж работы по основной профессии (должности) _____
4. Национальность _____	12. Общий стаж работы _____
5. Партийность _____ _____ год вступления	13. Непрерывный стаж работы _____
Стоит ли членом ВЛКСМ _____ _____ с какого года	14. _____ последнее место работы, профессия (должность) _____
7. Член профсоюза _____ _____ да, нет	_____
8. Образование: а) _____ высшее, среднее специальное, средн. общ. ит.д. б) _____ название и дата окончания _____ высшего или среднего специального _____ учебного заведения в) _____ название и дата окончания _____ училища, школы по профессионально- _____ техническому образованию г) Вид обучения: <u>дневное, вечернее, заочное</u> ненужное зачеркнуть д) _____	дата и причина увольнения 15. Семейное положение _____ _____ состав семьи _____ с указанием года рождения _____ каждого члена семьи _____ _____ _____ 16. _____ _____ _____ 17. _____ _____ 18. _____ _____ _____ 19. _____
9. Специальность по диплому (свидетельству) _____ _____ для окончивших	

	высшее или среднее специальное _____ учебное заведение 10. Квалификация по диплому (свидетельству) _____	20. Паспорт: серия _____ № _____ Кем выдан _____ _____ дата выдачи _____ 21. Домашний адрес _____ _____ _____ Телефон _____ Личная подпись _____
	Диплом _____ № _____ от " ____ " _____ 19 ____ г. Свидетельство Дата заполнения " ____ " _____ 19 ____ г.	
	<b>2. Сведения о воинском учете</b>	
	Группа учета _____	Военно-учетная специальность _____
	Категория учета _____	№ _____
	Состав _____	Годность к военной службе _____
	Воинское звание _____	Название райвоенкомата по месту жительства _____
	_____	Стоит на специальном учете № _____

## ЛИЦЕВОЙ СЧЕТ РАБОЧЕГО И СЛУЖАЩЕГО

$$N_0$$
[illegible][illegible]

ТАБЕЛЬ УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

Декабрь 199\_\_г.

Предприятие СТАНОК  
Цех (отдел 2. Смена 1,2.  
Участок 2.

				ЧИСЛА МЕСЯЦА																		
Фамилия, имя, очество	Таб №	Раз- ряд	профес- сия, долж- ность	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	Итого за 1- ю половину месяца	16	17	18

ЧИСЛА МЕСЯЦА													ДНИ ЯВОК		НЕЯВКИ (человеко-дни)						НЕДОР. ЧАС.		ОТРАБ. ЧАСОВ		
20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	фак- ти- чес- кой рабо- ты	цело- смен- ных прос- тоев	оче- ред- ной отпу- ск	отпу- ск в связи с рода- ми	боле- знь	раз- реше- нные закон- ом	с раз- реше- ния адми- нистр- ации	Про- чие	Выхо- дные и празд- нич- ные дни	теку- щий прос- той	опоз- дание преж- девен- ный уход	все- го	в том числе сверх- ноч- ные	

Табельщик (мастер)\_\_\_\_\_

Начальник цеха (отдела), участка\_\_\_\_\_



# Приложение 4.4.

Типовая форма № Т-46

АКТ № \_\_\_\_\_ о браке  
к наряду № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

						Дата	Цех	Участок, бригада	Смена
№ изделия (детали)	Операция возникновения	Операция обнаружения							
			цех	участок	табельный №				
Наименование детали (узла) Узел промежуточного вала						Характеристика вала Поломка хвостовика вала			

За единицу За все количество брака	Калькуляция себестоимости брака							
	Заработная плата по операции обнаружения					Цена возможного использован ия	Сумма удержания	Потери удержания
		Наимено- вание	Код	Количество (кг)	Стоимость			

Контролер ОТК \_\_\_\_\_ Мастер \_\_\_\_\_ Расписка виновника брака \_\_\_\_\_ Бухгалтер \_\_\_\_\_

отметка кладовой о приемке забракованных деталей \_\_\_\_\_

**Приложение 4.5.**

Типовая форма № Т-16

**ЛИСТОК № \_\_\_\_\_ УЧЕТА ПРОСТОЕВ**  
от “ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Цех	Участок, отделение	Смена	Вид оплаты	Код заказа

Фамилия, Имя, Отчество	Категория	Профессия	Код заказа	Табельный номер	Сумма к оплате	Продолжительность простоя			% оплаты	Время простоя	
							причины простоя	виновника простоя		начало	окончание

Мастер \_\_\_\_\_

Начальник цеха \_\_\_\_\_

## Приложение 4.6.

**НАЛОГОВАЯ КАРТОЧКА № \_\_\_\_\_**

Приложение №7  
и инструкции Государственной налоговой  
службы Российской Федерации №35  
от 29 июня 1995 года

Штамп работодателя

Табельный номер

Фамилия _____ Отчество _____ _____	Имя _____ Дата рождения _____
Место жительства: _____ (индекс, область, республика, край, город, район, улица, дом, корпус, квартира)	
Документ удостоверяющий личность _____ (наименование документа, номер, серия, кем и когда выдан)	
Страна проживания нерезидента _____	

Должность	Дата назначения на должность	Номер, дата приказа	Оклад

### ПРАВО НА ВЫЧЕТЫ (прилагаются заявления, документы)

1. В размере ОДНО- (ТРЕХ-, ПЯТИ-) кратной минимальной месячной оплаты труда, ДОХОДА, ОБЛАГАЕМОГО ПО МИНИМАЛЬНОЙ СТАВКЕ НАЛОГА (нужное подчеркнуть)  
основание

с какого времени возникло право на  
льготу

2. Количество детей и иждивенцев: с “ ” по “ ”

С “ ” \_\_\_\_\_ по “ ” \_\_\_\_\_; С “ ” \_\_\_\_\_ по “ ” \_\_\_\_\_

3. Затраты на новое строительство или приобретение жилого дома, или квартиры, или садового домика, или дачи

- с какого времени возникло право на льготу

-основание

4. Другие сведения, необходимые для исчисления налога

---

Период времени	Валовый совокупный годовой доход					Доходы, подлежащие налогообложению			
	Доходы, полностью включаемые в состав валового совокупного дохода		Доходы, по которым законом установлены скидки			Сумма валового совокупного годового дохода		Сумма коэффициентов и надбавок за стаж работы в местностях с особыми условиями	
	Наименова ние дохода (код)	Сумма дохода	Наименова ние дохода (код)	Сумма дохода	Сумма скидки	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Перенесено с налоговой карточки предыдущего периода									
Январь									
Февраль									
Март									
Апрель									
Май									
Июнь									
Июль									
Август									
Сентябрь									
Октябрь									
Ноябрь									
Декабрь									
Перенесено в налоговую карточку следующего отчетного года									
Перерасчеты за предшествующие годы									

[illegible]

## Схема учетного процесса на участке “Учет труда и расчетов по оплате труда”

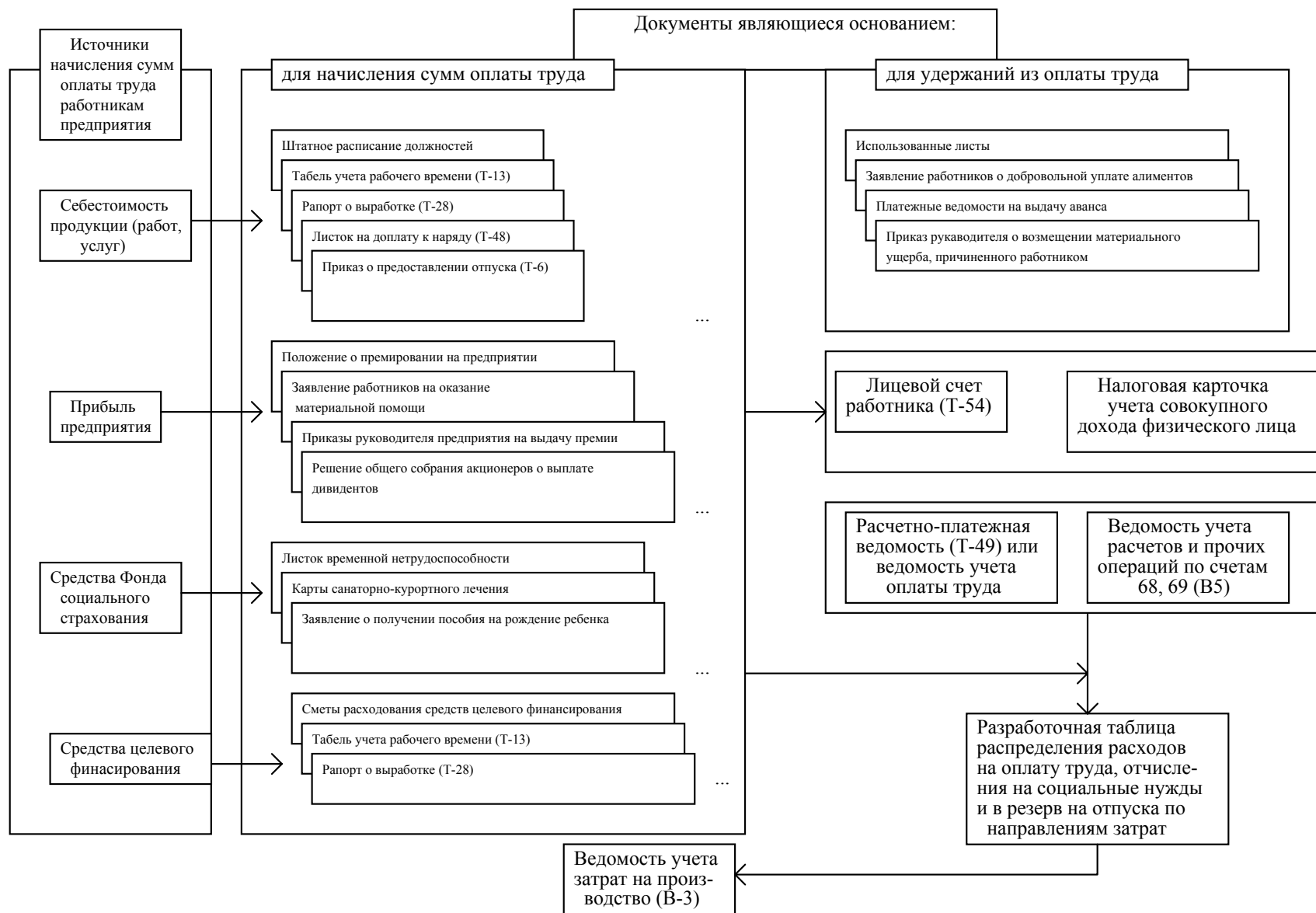


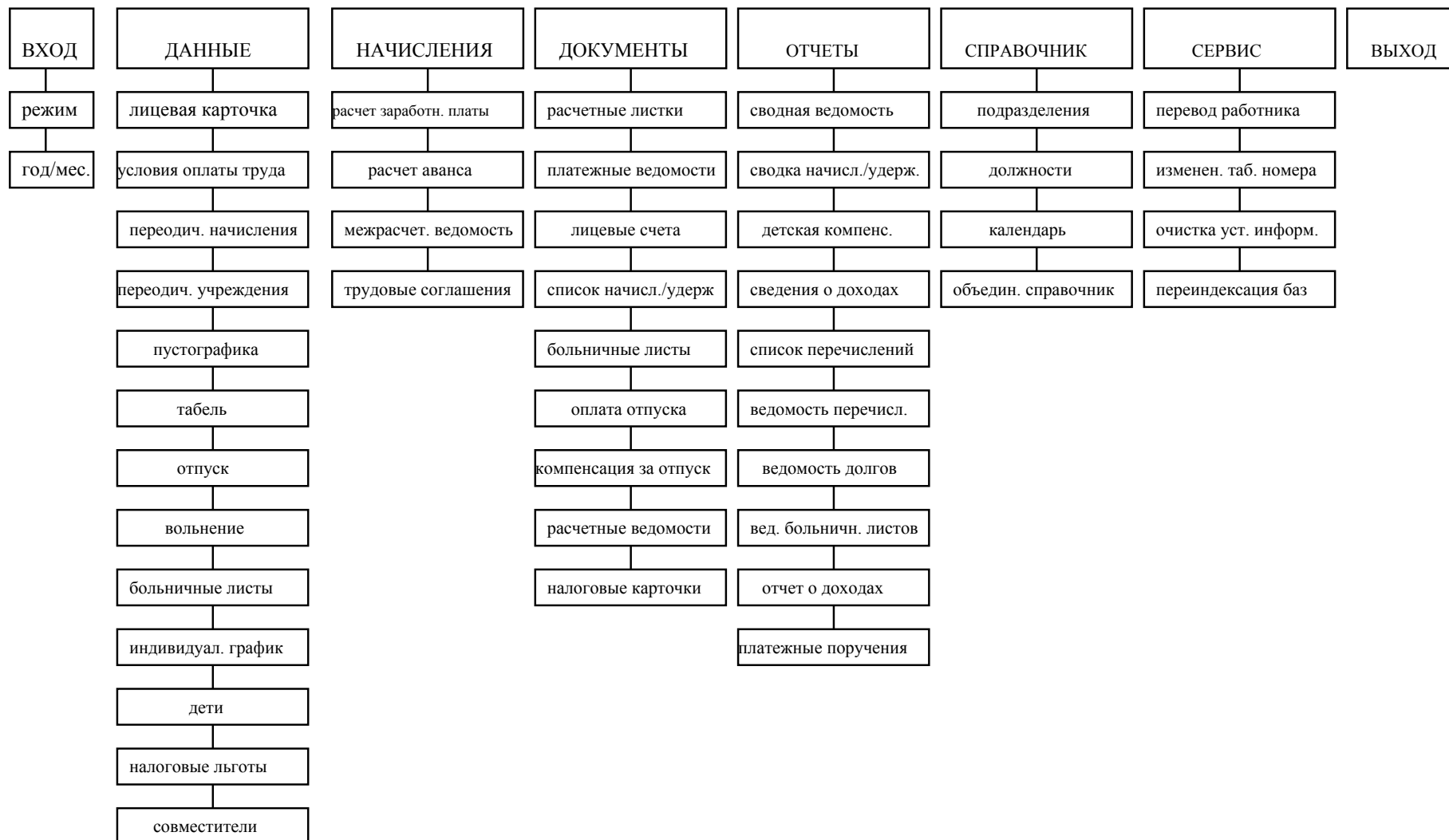
Рис. 4.2.

Схема формирования величины облагаемого дохода работника предприятия



Рис. 4.3.

## ПРИНЦИПИАЛЬНАЯ СХЕМА АВТОМАТИЗИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ "РАСЧЕТ ЗАРПЛАТЫ"





## 5. Учет издержек производства

### 5.1. Понятие издержек производства

В настоящее время учет издержек производства и калькулирование себестоимости продукции занимают доминирующее место в общей системе бухгалтерского учета, поэтому необходимо дать четкое определение некоторых понятий.

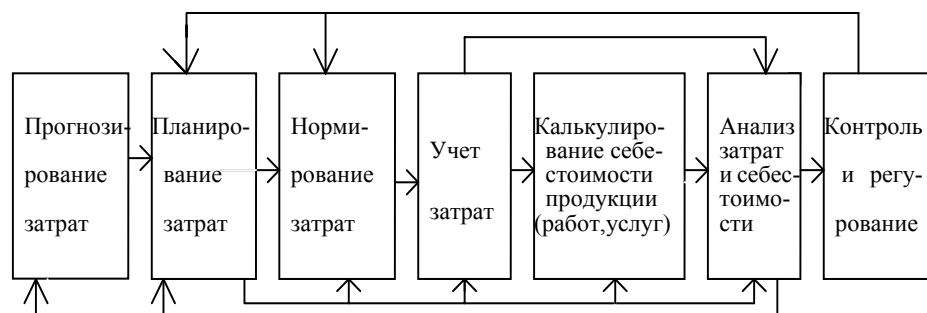
**Издержками производства** принято называть затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ и оказание услуг) и ее продажу. В практике для характеристики всех издержек производства за определенный период времени применяют термин “затраты на производство”.

**Себестоимость продукции (работ, услуг)** представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства природных ресурсов, средств и предметов труда, услуг других организаций и оплату труда работников, т.е. от ее уровня при прочих неизменных условиях зависит уровень (объем) прибыли.

**Управление себестоимостью** представляет собой планомерный процесс формирования издержек производства и себестоимости как всего объема, так и единицы продукции, определения продажных цен и, следовательно, рентабельности производства и отдельных видов продукции, выявления резервов экономии, снижения себестоимости и обеспечения систематического контроля за выполнением плановых (нормативных) установленных заданий по себестоимости.

#### Схема 5.1.

**Внутренняя взаимосвязь элементов системы управления с себестоимостью продукции**



#### 5.1.1. Состав себестоимости продукции (работ, услуг)

Одним из важнейших условий получения достоверных данных о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, устанавливается централизованно. Принципы формирования себестоимости продукции определены Законом РФ “ О налоге на прибыль предприятий и организаций “ и Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным Постановлением Правительства РФ, которое разграничило затраты основной деятельности (связанные с производством продукции (работ, услуг) и затраты, обусловленные осуществлением долгосрочных инвестиций. В нем разграничены также издержки, относимые на себестоимость продукции и затраты, производимые

за счет других источников финансирования (финансовых результатов, специальных фондов, государственного бюджета и др.)

Затраты, включаемые в себестоимость :

- 1) затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг) : материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов) и расходы на оплату труда;
- 2) затраты на подготовку и освоение производства (за исключением затрат, приведенных за счет средств, направленных на капитальные вложения);
- 3) затраты, связанные с использованием природного сырья (за древесину, отпускаемую на корню, за воду и др.);
- 4) затраты не капитального характера : на совершенствование технологии и организацию производства, а также затраты по улучшению качества продукции;
- 5) затраты, связанные с рационализаторством и изобретательством;
- 6) расходы на обслуживание процесса производства;
- 7) затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- 8) текущие расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией природоохранных объектов;
- 9) затраты, связанные с управлением производством (например, на командировки, оплата консультационных, аудиторских услуг);
- 10) расходы по набору рабочей силы, подготовке и переподготовке кадров (но расходы, связанные с содержанием и оказанием бесплатных услуг учебным заведениям - из прибыли);
- 11) отчисления в Фонды: социального страхования, ОМС; Пенсионный фонд РФ, Государственный фонд занятости населения;
- 12) оплата услуг по осуществлению расчетных операций;
- 13) расходы по транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования;
- 14) амортизация основных средств и нематериальных активов;
- 15) плата за аренду и лизинговые платежи;
- 16) затраты по сбыту продукции;
- 17) уплата налогов и сборов в бюджет, в дорожные фонды и другие обязательные платежи;
- 18) прочие затраты (в том числе на организацию сторожевой, пожарной охраны);
- 19) непроизводительные расходы.

Подробнее структуру себестоимости мы рассмотрим в следующем разделе.

Следует заметить, что в современных условиях структура себестоимости не в полной мере отображает истинные затраты предприятия на производство и реализацию продукции.

### ***5.1.2. Основные принципы организации учета затрат***

К ним относятся:

- документирование затрат в момент их осуществления, отдельное отражение затрат по нормам и отклонениям от норм;
- все затраты через систему счетов бухучета должны быть сгруппированы по объектам учета затрат и статьям расходов;
- все затраты, относящиеся к производству продукции данного, периода, должны быть включены в ее себестоимость;

- показатели учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должны быть согласованы с плановыми и нормативными показателями;
- себестоимость продукции калькулируется на основе данных бухучета затрат, что требует идентификации объектов учета затрат с объектами калькулирования.

### ***5.1.3. Классификация производств и технологий***

На организацию учета издержек производства влияет классификация производств.

Рассмотрим ее на примере промышленности :

- 1) По характеру технологического процесса :
  - добывающая промышленность ;
  - обрабатывающая промышленность, где две подгруппы:
    - производства, где конечный продукт образуется путем последовательной переработки исходного сырья (т.е. через полуфабрикаты);
    - производства, в цехах которых создаются отдельные детали, собираемые в промежуточные узлы; в конечном итоге - законченное изделие
- 2) По степени специализации предприятия и массовости выпуска продукции:
  - единичные;
  - серийные;
  - массовые;

Эту же классификацию можно использовать и в других отраслях.

Обычно на предприятиях создаются две группы структурных подразделений (производств):

Основное производство (для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, для выпуска (выполнения) оказания которых создано предприятие).

Вспомогательные производства (для обслуживания основного производства).

### ***5.1.4. Классификация издержек производства***

По экономическому содержанию затраты подразделяются на:

1. экономические элементы - первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части; это:
  - материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
  - затраты на оплату труда ;
  - отчисления на социальные нужды;
  - амортизация основных фондов;
  - прочие затраты.
2. статьи расходов (калькуляционные статьи) - определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом (т.е. их сумма - это так называемый “ товарный выпуск”).

Кроме такой группировки затрат применяется классификация затрат по различным признакам:

<b>N</b>	<b>Признаки классификации</b>	<b>Подразделение затрат</b>
1	По отношению к производственному(технологическому) процессу	на основные и накладные
2	По отношению к объему производства	на переменные и постоянные
3	По единству состава	на одноэлементные и комплексные
4	По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции	на прямые и косвенные
5	По участию в производственном процессе	на производственные и непроизводственные(коммерческие)
6	По целесообразности расходования	на производительные и внепроизводительные
7	По возможности охвата планом (нормированием)	на планируемые и непланируемые
8	По периодичности возникновения	на текущие и единовременные

Основные затраты непосредственно связаны с производством (до 90% всей себестоимости в отдельных отраслях). Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется пропорционально изменению объема производства. Постоянные затраты - их величина не изменяется при изменении объема производства. Но это деление несколько условно, поэтому лучше называть их условно - переменными и условно - постоянными.

Одноэлементные - на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. Комплексные - из нескольких экономических элементов (например общепроизводственные расходы).

Прямые - можно прямо отнести на соответствующий вид производимой продукции; косвенные связаны с одновременным производством нескольких видов продукции.

Производственные - все расходы на изготовление продукции, т.е. производственная себестоимость ими образуется. Коммерческие (внепроизводственные) связаны с реализацией продукции (работ, услуг) потребителям.

Производительные - оправданные расходы; непроизводительные - это следствие недостатков технологии и организации производства.

Планируемые (обязательно производительные) - включаются в плановую себестоимость; непланируемые - отражаются только в фактической себестоимости.

Необходимо также правильно установить:

1. объекты учета затрат ;
2. объекты калькулирования

Под 1. принято понимать места возникновения расходов, в разрезе которых должны группироваться затраты.

Под 2. понимают выпускаемые отдельные виды продукции, выполняемые виды работ / услуг или их однородные группы.

Непременное условие учета производственных затрат - нормирование ресурсов:

- норма расхода материалов - это количество предметов труда, необходимое для выпуска конкретного вида продукции.
- норма затрат труда - это нормы выработки (нормы времени, нормативы обслуживания) этого вида продукции.

## 5.2. Система учета затрат

Для обобщения всех затрат, включаемых в себестоимость продукции, используют специальные бухгалтерские регистры (журналы - ордера, ведомости, книги).

Для учета издержек производства промышленных предприятий предусмотрены следующие бухгалтерские счета : 20, 23, 25, 26, 28, 31. Для средних и мелких достаточно 20, 26, 31; для строительных организаций: 20, 23, 30, 31.

### 1.5.2.1. Общая последовательность учета затрат

Все прямые затраты сразу же отражают на калькуляционных счетах, например Д20, К10, (К - в зависимости от вида произведенных расходов).

Косвенные затраты предварительно отражают на собирательно-распределительных счетах 25, 26.

По окончании отчетного месяца распределяют затраты, учтенные на 23 счете затем учтенные 25, 26 счетах - между остатками незавершенного производства и товарным выпуском продукции (работ, услуг), после этого - между видами / группами однородной продукции (работ, услуг), а счета - закрывают . Расходы по видам продукции и статьям затрат учитывают на аналитических счетах к счету 20.

По дебету 28 счета отражают стоимость забракованной продукции и расходы по исправлению брака; по кредиту списывают отходов, суммы удержаний с виновников брака и потерь от брака.

Затраты, связанные с освоением и подготовкой производства новых изделий, по горно - подготовительным работам и др. аналогичного типа предварительно учитывают на 31 счете, затем постепенно списывают на издержки производства.

Для оценки остатков незавершенного производства на конец месяца: суммируют затраты по материалам и заработной плате по нормам и расценкам тех операций обработки, которое изделие уже прошло (так по всем не законченным производством изделиям (работам, услугам)). Затем их стоимость увеличивают (в соответствии с размером трудовых затрат) на доли косвенных расходов. В итоге получается фактическая производственная себестоимость остатков незавершенного производства; показываются они в виде сальдо на начало и конец месяца на счете 20.

**Себестоимость выпущенной из производства продукции** (выполненных работ, оказанных услуг) равна : незавершенное производство на начало месяца плюс затраты, произведенные за месяц (без стоимости забракованной продукции, возвратных отходов и др.) и минус остатки незавершенного производства на конец месяца.

## 5.3. Состав, характеристика и учет материальных затрат

Материальные затраты (далее по тексту МЗ) имеют наибольший удельный вес - от 50 до 90% в себестоимости продукции.

В состав МЗ как конечного результата использования ресурсов входят не только материальные ценности (производственные запасы), но и различные виды энергии, которые на счетах производственных запасов отражения не находят, а

включаются в МЗ по мере потребления или оплаты сторонним организациям-поставщикам.

Часть МЗ может быть израсходована при обслуживании и эксплуатации машин и оборудования, на управленческие нужды, что отражается на соответствующих статьях 25 и 26 счетов.

Ниже рассмотрены (1.5.3.) принципы учета только тех МЗ, которые образуют основу продукции (работ, услуг) и поэтому включаемые в себестоимость продукции прямым путем, на примере промышленных предприятий.

### **5.3.1. Сырье и материалы**

Составляют основу вырабатываемой продукции или являются необходимыми компонентами при ее изготовлении (сюда же включают затраты, связанные с потреблением природных ресурсов).

Наиболее распространен отпуск материалов в производство на основе лимитных/лимитно-заборных карт, но он не означает еще их фактического расхода, поэтому включение этих материалов в затраты осуществляются на основе документа о расходе/данных инвентаризации не израсходованных к концу месяца материалов.

Есть немало предприятий, где из одного и того же материала изготавливают несколько видов изделий и потому могут распределить затраты материалов на каждое изделие только косвенно.

Существуют следующие способы распределения затрат материалов между изделиями:

1. **Нормативный:** Для каждого изделия устанавливают норму расхода конкретного материала на единицу продукции, умножив на количество выпущенных изделий, получают нормативный расход материала на фактический выпуск:

$$P_{фj} = \frac{P_{ф}}{\sum Q_{нj} P_{нj}} Q_j P_{нj},$$

где  $P_{фj}$  - фактический расход материалов на j-е изделие;  
 $Q_j$  - количество выпущенных изделий j;  
 $P_{ф}$  - фактический расход материалов на весь выпуск;  
 $P_{нj}$  - нормативный расход материала на изделие j.

Пример: Фактический расход материалов на выпуск двух видов изделий составил 7150 кг. Изделий А выпущено 700 шт. при норме расхода 5 кг и изделий Б - 500 шт. при норме расхода 6 кг. Тогда фактический расход по изделиям составит:

$$P_{фA} = \frac{7150}{(700 \cdot 5) + (500 \cdot 6)} (700 \cdot 5) = 3850$$

$$P_{фB} = \frac{7150}{(700 \cdot 5) + (500 \cdot 6)} (500 \cdot 6) = 3300$$

После этого нормативный расход сопоставляют с фактическими и определяют % - т (соотношение) экономии или перерасхода.

2. При коэффициентном способе за основу распределения принимается коэффициент содержания ( $K_j$ ), показывающий соотношение потребления материалов по каждому изделию:

$$P_{фj} = \frac{P_{ф}}{\sum Q_j K_j} Q_j$$

Отличие коэффициентного способа распределения фактического расхода материалов от нормативного заключается в том, что вместо нормы расхода в расчет принимается коэффициент содержания.

### ***5.3.2. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера; вспомогательные материалы***

Первые из них идут на комплектование продукции или подвергаются дополнительной обработке для получения готовой продукции. Вторые обычно выполняют сторонние организации и предприятия по тем операциям, которые отсутствуют на данном предприятии.

Для контроля за движением и использованием потока полуфабрикатов обычно составляют оперативный баланс движения деталей в производстве; он ведется на основе накопительных документов, в которых записываются первичные данные о получении и передаче полуфабрикатов.

При инвентаризации данные о фактических остатках сопоставляются с учетным (и выясняются причины расхождений - если они есть).

Распределение между видами продукции делается теми же способами, что и для сырья и материалов.

Списание стоимости в зависимости от направления использования - по дебету 10, 20, 45, 62 счетов.

В случае выделения в отдельную статью затраты вспомогательных материалов между изделиями распределяются также, как и затраты основных материалов.

В большинстве случаев вспомогательные материалы распределяются косвенно на основе сметных ставок на единицу продукции.

### ***5.3.3. Топливо и энергия***

При распределении энергетических затрат между изделиями применяются те же принципы, что и для использованных материалов (по каждому виду списывается фактический расход на производство, при невозможности учесть его прямо применяют способы, соответствующие характеру и типу производства).

В бухгалтерском учете энергию и топливо, использованные на технологические цели (отражается по статье "Топливо и энергия на технологические цели"), относят в дебет 20 и 23 счетов; расход покупных отражается Дт 20, 23 - Кт 60.

Использование топлива в основном производстве и вспомогательных: Дт 20, 23 - Кт 10.

Стоимость топливно-энергетических ресурсов, израсходованных на содержание оборудования и хозяйственной цели: Дт 25, 26; Кт 10, 23, 60.

### ***5.3.4. Отходы материальных ресурсов***

Есть 2 группы:

1. безвозвратные - не имеют производственного применения и не подлежат оценке.
2. возвратные - могут быть использованы предприятием/ реализованы на сторону; их необходимо оценивать, т.к. это позволяет снизить затраты основного производства. Полная цена исходного материального ресурса - для тех отходов, которые реализуются на сторону в качестве кондиционного сырья/ полноценного (полномерного) материала; для всех прочих применяется пониженная цена.

На стоимость возвратных отходов уменьшаются издержки производства по самостоятельной статье “Возвратные отходы (вычитаются)”: Дт 10; Кт 20, 23.

### ***5.3.5. Контроль за расходом материальных ресурсов***

Внутренний контроль за расходом материалов в процессе производства продукции организуется с учетом особенностей расходуемых материалов и технологии производства.

Ниже перечислены несколько рациональных способов их учета и контроля:

- способ документирования - основан на документальном оформлении отклонений фактического расхода материальных ресурсов от установленных норм, нормативов, условий, различные виды их по-разному оформляются в первичных документах: в документах на выдачу материалов сверх лимита; при разовых заменах одного вида материала другим, использовании полноценного материала вместо отходов и др. - в специальных сигнальных документах (требования за замену и прочие) и т.д.
- способ партионного расхода основан на документировании результатов расхода и выявлении отклонений от действующих норм расхода по материалам, подвергающимся раскрою на детали и другие заготовки частей продукции, т.е. на каждую партию (количество) материала, поданного на первую операцию его использования, выписывают раскройный лист, где указывают характеристику материала, задание на получение заготовки и норму расхода.

*Пример.* В прессовый цех подана партия листового металла общей массой 2000 кг. Партия израсходована полностью, и получено 7370 шт. заготовок, принятых ОТК. Норма расхода металла на одну заготовку 270 г. Следовательно, нормативный расход на всю партию заготовок составляет 1989,9 кг ( $7380 \cdot 270$ ), а перерасход металла равен 10,1 кг ( $2000 - 1989,9$ ).

- Способ технического расчета - результаты использования материалов получают путем сопоставления нормативного расхода с фактическим.
- Инвентарный способ - выявляется разница между отпуском материалов в производство за отчетный период с учетом остатков их на начало периода и остатками материалов на конец периода по данным инвентаризации.

Фактический расход материалов на производство за контролируемый период равен: остаток на начало периода плюс поступления за отчетный период и минус остаток на конец периода. Он вычисляется по каждому номенклатурному номеру, которые группируются по калькуляционным группам и статьям затрат.

Нормативный расход исчисляется путем умножения количества полученных заготовок на действующую норму расхода.

Затем расходы сравниваются и устанавливаются отклонения от норм, которые с помощью коэффициентов, выражающих отношение отклонений к нормативному расходу, распределяются на соответствующие объекты учета затрат. То есть,



достигается раздельное отражение в учете затрат материалов по нормам и отклонениям от норм.

Для учета, систематизации и анализа любых (не только для материалов) отклонений от действующих норм многие предприятия разрабатывают номенклатуры (перечни) причин их возникновения с присвоением им кодов.

#### **5.4. Состав, характеристика и учет затрат на оплату труда**

Эти затраты в некоторых отраслях могут составлять 1/3 всех затрат на производство.

Первичные документы (по оформлению операций по оплате труда) должны быть просты для заполнения, группировки, обработки, приспособлены для контроля; иметь доказательную юридическую силу; соответствовать: типу организации производства, технологии производства, принципу построения производства, характеру продукции.

Круг (состав) затрат на оплату труда четко очерчен в Положении (см. 5).

##### ***5.4.1. Подразделение и распределение затрат на оплату труда***

Эти затраты отражают в себестоимости продукции так же, как и МЗ, то есть по направлениям затрат и местам их возникновения.

Заработную плату в учете подразделяют на:

- основную, выплачиваемую персоналу за отработанное время (то есть по тарифным ставкам, окладам плюс доплаты за вредные условия труда, сверхурочные часы и так далее).
- дополнительную - это заработная плата и выплаты за неотработанное время, подлежащее оплате по действующему законодательству о труде (отпуска, льготные часы и тому подобное.)

Это подразделение - в основном для отнесения оплаты труда производственных рабочих на себестоимость конкретных видов продукции (работ, услуг); основная же зарплата часто служит базой для распределения косвенных расходов; поэтому выделяют калькуляционные статьи "Основная зарплата производственных рабочих", "Дополнительная зарплата производственных рабочих", "Отчисления на социальные нужды".

Зарплата работников управленческого персонала и обслуживающего аппарата отдельного производства (цеха) входит в общепроизводственные расходы; для предприятия в целом - в общехозяйственные расходы. Зарплата вспомогательных рабочих основного производства входит в общепроизводственные расходы.

Для распределения основную зарплату основных производственных рабочих на основе первичных документов группируют по объектам учета затрат (внутренних - по объектам калькуляции), эти данные записывают в накопительные карточки, ведомости.

Начисленные суммы повременной зарплаты распределяются между видами продукции косвенно - пропорционально нормативным ставкам; сдельной - тоже, но пропорционально нормативной зарплате.

Месячные итоги карточек/ведомостей переносят в сводную ведомость распределения зарплаты.

##### ***5.4.2. Отклонения от норм затрат по оплате труда***

По действующим указаниям вся сумма начисленной зарплаты производственных рабочих должна быть в учете подразделена на зарплату по нормам и отклонениям от норм, выявляемых чаще всего способом документирования, то есть на выплаты зарплаты сверх действующих норм выписываются специальные документы (доплатные листки, рапорты о простое и другие).

Для рабочих-повременщиков разность между фактической и нормативной ставками равна величине отклонения.

В бухгалтерских регистрах распределения зарплаты по изделиям суммы отклонений показываются отдельной строкой.

### **5.5. Состав других производственных затрат, их учет и распределение**

#### ***5.5.1. Расходы на подготовку и освоение производства; пусковые расходы***

Особенность их - несовпадение времени проведения этих расходов и выпуска новой продукции.

Для их учета (в том числе горно-подготовительные работы) в типовой номенклатуре предусмотрена статья "Расходы на освоение и подготовку производства".

В настоящее время применяют два варианта планирования и учета этих затрат:

1. путем отражения произведенных затрат в составе расходов будущих периодов с последующим отнесением их на себестоимость соответствующих видов продукции, то есть все фактические затраты собирают по установленным заказам и статьям на производственных счетах, по истечении месяца их перечисляют в Д 31 (субсчет "Расходы на освоение производства новых видов продукции").

С момента перехода к индивидуальному/мелкосерийному выпуску нового вида продукции числящиеся на 31 счете затраты равными долями с кредита этого счета перечисляют в Д 20 (ст. "Расходы на подготовку и освоение производства") и включают в калькуляции себестоимости освоенных видов продукции.

2. путем прямого соотнесения этих расходов на себестоимость осваиваемых видов продукции - применяется на предприятиях с многономенклатурным производством (здесь часто момент совершения расходов совпадает с моментом включения их в себестоимость).

Аналогичен учет производственных расходов, возмещаемых за счет внебюджетных фондов или относимых за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Фактические расходы предварительно учитывают по соответствующим статьям на 20 счете; по мере выполнения заказов затраты относят в уменьшение прибыли (Д 81) либо полученного финансирования (из внебюджетных фондов/органа, решившего возместить из этого фонда затраты предприятия).

Действующим законодательством запрещено относить к пусковым расходам:

- затраты на индивидуальное опробование отдельных видов машин/механизмов, комплексное опробование (вхолостую) с целью проверки качества монтажа;

- затраты на шефмонтаж (осуществляемый предприятиями-поставщиками оборудования/по их поручению специальными организациями).

Полученная в пусковой период продукция и отходы учитываются по действующим ценам, стоимость их исключается из пусковых расходов.

Основной способ списания расходов на подготовку и освоение производства - это включение их в себестоимость выпускаемой продукции на основе сметных ставок погашения. Если разделить сумму затрат на плановый выпуск изделий за срок погашения, получим плановую ставку погашения на единицу продукции.

Ежемесячно количество выпущенных изделий умножают на сметную ставку погашения и определяют сумму расходов, включаемых в себестоимость продукции, на нее составляется запись Д 20, К 31.

### ***5.5.2. Прочие и производственные расходы***

Прочие и производственные расходы определяются спецификой и особенностями производства, выделяются, как правило в статью “Прочие производственные расходы”; в частности, износ инструментов и приспособлений целевого назначения можно учитывать. Начисление износа отражается: Д20; К 13.

Выбытие изношенного специнструмента и сменного оборудования оформляется: Д13, Д10-6; К12. Перечисленные выше производственные расходы, как правило, прямо включаются в себестоимость соответствующего вида продукции; если это невозможно - распределяются между видами продукции пропорционально их производственной себестоимости (без прочих производственных расходов).

## **5.6. Состав расходов на обслуживание производства и управления, их учет и распределение**

### ***5.6.1. Состав и учет затрат***

Они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (в составе их отражаются все экономические элементы затрат)
- при выпуске двух и более изделий не могут быть прямо отнесены на изделия и распределяются между готовой продукцией (выполненными работами, оказанными услугами), а с другой стороны незавершенным производством, а затем и изделиями (видами работ, услуг) косвенным порядком.
- учет по каждому виду расходов: аналитический учет по статьям в соответствии с номенклатурой; счета, на которых организуют учет, остатков по завершении месяца не имеют.
- методика контроля затрат едина - по каждому виду расходов составляется смета с подразделением по статьям.

С точки зрения экономического содержания большая доля общепроизводственных расходов относится к основным (технологическим) расходам, а другая их доля и общехозяйственные расходы представляют собой затраты по управлению и обслуживанию производства и потому относятся к

накладным (нетехнологическим) расходам. С известной долей условности общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным.

Учет общепроизводственных расходов ведется на синтетическом счете 25 по каждому подразделению (цеху) основного и вспомогательного производств, внутри них - по статьям.

Этот счет корреспондирует со счетами: К 10; 02; 13; 70; 50; 51 и др.

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

Типовой номенклатурой выделяются следующие статьи общехозяйственных расходов промышленных предприятий по разделам (учет на синтетическом счете 26):

А. Расходы на управление предприятием (они наиболее регламентированы по размерам, ограничены нормативами, нормами-превышения. Предприятие может допустить отнесение такого “перерасхода” в себестоимость продукции, а при налогообложении прибыли они увеличивают налогооблагаемую прибыль.)

Б. Общехозяйственные расходы.

В. Налоги, сборы, прочие отчисления.

Г. Непроизводительные расходы.

Общехозяйственные расходы наряду с основными затратами несут все производственные, коммерческие организации независимо от размера, форм собственности, организационно-правовой формы и вида деятельности.

Общий принцип учета накладных расходов - на списание их составляется запись: Д 20 (Д 23); К 25; К 26.

На практике известно несколько способов распределения косвенных расходов между видами продукции (работ, услуг). То есть пропорциональное распределение основывается на различных базах; цель выбора того или иного способа - максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции (работ, услуг).

#### ***5.6.2. Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов***

Некоторые способы распределения общепроизводственных расходов:

1. Распределение пропорционально сметным нормативным ставкам - на практике используется очень редко вследствие сложности и некоторой условности;
2. Распределение пропорционально основной зарплате производственных рабочих - более широко используется, так как относительно просты расчеты.
3. Распределение пропорционально количеству выпущенной продукции.
4. Пропорционально затратам по пределу.
5. По заранее установленным цеховым ставкам пропорционально отработанным каждой группой машин машино-часам и другое.

Везде есть “за” и “против”, и предприятиям виднее, что наиболее целесообразно при их деятельности и специфике производственного процесса.

Подавляющая часть общехозяйственных расходов слабо связана с объемом производства и в сущности их размер остается в основном неизменным, то есть можно отнести их к условно-постоянным.

Себестоимость продукции (работ, услуг) при этом способе определяют только по прямым и другим переменным (условно-переменным) расходам (в том числе производственные накладные расходы) - по этой “сокращенной” себестоимости оценивают готовую продукцию и незавершенное производство.

По окончании месяца затраты, учтенные на 26 счете, перечисляют с К 26 в Д 46, то есть в конечном счете их добавляют к сокращенной себестоимости и тем самым определяют полную производственную себестоимость продукции.

Вообще выбор метода распределения общехозяйственных расходов должен быть увязан с тем, какие методы рекомендованы в соответствующих нормативных актах.

### **5.7. Учет непроизводительных расходов и потерь**

Они находят отражение в себестоимости продукции на разных калькуляционных статьях в зависимости от характера и вида.

#### **5.7.1. Брак в производстве**

**Брак в производстве** принято считать продукцию, полуфабрикаты, узлы и прочее, не соответствующие по своему качеству установленным стандартам/техническим условиям и которые не могут быть использованы по своему прямому назначению либо применяются лишь после дополнительных затрат на устранение дефектов; бывает:

- а) по характеру дефектов - исправимый и неисправимый (окончательный);
- б) по месту выявления: внутренний, обнаруженный на любом участке производства до отправки (сдачи) потребителю; внешний - выявленный у потребителя.

Наиболее распространенным документом фиксации является акт (извещение) о браке; в организациях разрабатывают инструкцию о порядке оформления, учета, списания брака, причин брака, где определяется номенклатура видов, причин брака и ответственных за это служб или лиц.

Все операции по браку учитываются на синтетическом калькуляционном счете 28; аналитический учет на этом счете ведут по отдельным структурным подразделениям, видам продукции (работ, услуг), статьям расходов и виновникам брака.

На сумму возмещения потерь от брака: К 28; Д 10 (на стоимость отходов); Д 73-3 (сумма удержаний за брак); Д 63 (сумма исков к поставщикам).

То есть на Д 28 отражают стоимость всей окончательно забракованной продукции и затраты на исправление брака. При обнаружении внешнего брака делают корректировку объема оборотов по реализации в том периоде, в котором предприятие-изготовитель принимает от покупателя рекламацию по поводу брака.

#### **5.7.2. Потери от простоев и от порчи и недостат материалов**

Для учета потерь и непроизводительных расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), кроме брака, отдельные синтетические счета не предусмотрены.

Потери от простоев - непроизводительные МЗ, начисления зарплаты и связанные с ней расходы в результате незапланированных остановок отдельных станков/цехов/всего производства; два вида причин:

- внутренние - относятся на соответствующую статью общепроизводственных расходов;
- внешние - на общехозяйственные; если предъявлены виновнику и возмещены, то на эту сумму по 26 счету уменьшаются фактические потери; потери от простоев в результате стихийных бедствий полностью относят на 80 счет с К 70; К 69 и других.

Если виновники порчи и недостач материальных ресурсов не установлены, предприятия имеют право списать потери от них на себестоимость продукции (работ, услуг):

Д 25 (при хранении в цехах и в составе незавершенного производства)

Д 26 (при хранении на заводских складах)

К 84.

## **5.8. Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств**

### ***5.8.1. Характер и виды вспомогательных производств***

**Вспомогательные производства** представляют совокупность подразделений предприятия, занятых обслуживанием основного производства, выполнением работ для него и оказанием ему услуг; наиболее часто встречаются:

- инструментальное,
- ремонтное,
- энергосиловое,
- транспортное,
- по добыче нерудных материалов,
- по лесозаготовке и лесопилению,
- по переработке сельскохозяйственной продукции и т.д.

Можно выделить также группы:

- производство по выпуску однородной продукции
- производство по выпуску разнородной продукции (есть в том числе остатки незавершенного производства)

Следующая группировка выглядит так:

- массовое производство
- серийное производство
- индивидуальное производство.

Исходя из потребностей основного производства, установленных норм и технических нормативов всем подразделениям вспомогательных производств устанавливаются задания (нормативы, заказы) по производству изделий (работ, услуг), по себестоимости и другие показатели.

Аналитический учет затрат в производствах однородной продукции ведется в целом по производству (хотя может возникнуть потребность в детализации затрат).

Во вспомогательных производствах, производящих разнородную продукцию, затраты детализируют в зависимости от характера продукции и вида производства.

В любом случае затраты необходимо подразделять по нормам и отклонениям от норм.

**Примерная номенклатура затрат вспомогательных производств (наиболее распространена; рекомендованная отраслевыми инструкциями)**

**Таблица 5.1.**

Наименование статьи	Вспомогательные производства			
	инструмен-тальное	ремонтное	энергосиловое	транспортное
Материалы за вычетом возвратных отходов	х	х	-	-
Топливо и энергия	-	-	х	х
Заработная плата производственных рабочих	х	х	х	х
Общепроизводственные расходы	х	х	х	х
Потери от брака	х	х	-	-

Для учета затрат этих производств применяется синтетический калькуляционный 23 счет, который по содержанию и назначению близок к 20 счету, в частности, косвенные расходы предварительно собираются на 25 счете, а затем распределяются между центрами учета затрат вспомогательных производств.

В небольших производствах или занятых выпуском однородной продукции (работы, услуги), общепроизводственные расходы рекомендуется учитывать сразу на 23 счете.

### **5.8.2. Распределение услуг вспомогательных производств**

Обычно затраты вспомогательных производств распределяются пропорционально количеству потребленных услуг или же по производственным заказам.

В производствах :

1. Выпускающих однородную продукцию, все затраты за месяц распределяются на количество произведенной продукции или услуг в соответствующих единицах измерения;
2. Выпускающих разнородную продукцию: на первом этапе здесь распределяют косвенные расходы, на втором оценивают остатки незавершенного производства. Эти операции выполняют так же, как и в основном производстве.

По окончании месяца на основании первичных документов (накладных, приемо-сдаточных актов и т.д.) и извещений соответствующих служб предприятия о потреблении услуг (например, электроэнергии на основании показателей электросчетчиков и т.д.) в натуральном выражении и по плановой (фактической) себестоимости составляют ведомость распределения услуг вспомогательных производств.

Особенность вспомогательных производств - наличие взаимных (встречных) услуг. Целесообразно оценивать и списывать взаимные и все остальные услуги на соответствующие счета по плановой или нормативной себестоимости.

Предприятиям предоставлено право определять отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной) на 37 счете и относить их на счет 46, если так принято на данном предприятии в части отклонений по основному производству:

- при экономии: К 37; Д 46 - записью методом “красного сторно”
- при превышении: К 37, Д 46 - дополнительной записью.

В течение месяца на плановую (нормативную) себестоимость изделий и т.д. составляется бухгалтерская запись: Д 10; Д 12; Д 40; К 37.

По окончании месяца фактическая себестоимость отражается записью: Д 37, К 23.

Оказанные услуги и работы на сторону или своему капитальному строительству и обслуживающим производствам отражаются одним из способов:

1. Д 45 или Д 46; К 23 (по фактической себестоимости)
2. Д 45 или Д 46; К 37 (по плановой (нормативной) себестоимости).

## **5.9. Оценка и учет незавершенного производства**

### ***5.9.1. Состав незавершенного производства***

Под **незавершенным производством** понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом. Даже полностью законченная продукция, не прошедшая испытаний (если такие испытания предусмотрены технологией), относится к незавершенному производству.

Целями инвентаризации незавершенного производства являются:

- определение фактического наличия не законченных обработкой деталей, узлов, работ, полуфабрикатов и продукции;
- выявление фактической комплектности незавершенного производства (заделов), аннулированных заказов и неучтенного брака;
- проверка данных учета движения полуфабрикатов и деталей и общей суммы затрат по счету Основного производства (№20);
- проверка правильности распределения суммы затрат по видам продукции и уточнение себестоимости выпущенной продукции.

В соответствии с действующими указаниями инвентаризацию незавершенного производства предприятия проводят перед составлением годового бухгалтерского (финансового) отчета и, кроме того, периодически в зависимости от условий и специфики производства - ежеквартально, некоторые - ежемесячно, а в комплексных производствах - гораздо чаще.

Все промежуточные продукты до превращения их в готовую продукцию называются **полуфабрикатами**.

В большинстве случаев в бухгалтерском учете производственных затрат количественное движение деталей и полуфабрикатов не отражается. Поэтому внимание должно быть уделено оперативному учету полуфабрикатов. Основное назначение такого учета - оперативное планирование и регулирование производства.

По результатам подсчета остатков незавершенного производства составляется инвентаризационная опись, которую подписывают члены инвентаризационной комиссии и ответственные за соответствующие участки лица.



### **5.9.2. Оценка незавершенного производства**

Остатки незавершенного производства допускается оценивать по фактической себестоимости применительно к оценке готовой продукции, по плановой (нормативной) себестоимости, в размере прямых затрат, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Способ оценки по фактической себестоимости используют в основном в единичных (индивидуальных) производствах.

Способ оценки по нормативной (плановой) себестоимости применяется в массовом и серийном производствах.

В них же допускается оценивать остатки по прямым статьям расходов с отнесением всех оставшихся косвенных расходов на себестоимость готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг. В этих случаях в прямые расходы можно включать только стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов.

В производствах с кратким технологическим циклом оценку незавершенного производства ведут по стоимости находящихся в переработке сырья, материалов и полуфабрикатов.

Оценка незавершенного производства зависит и от принятого способа учета производственных затрат. При бесполуфабрикатном варианте она осуществляется на основании нормативных калькуляций или технологических карт. При этом учитывается доля участия каждого цеха в затратах по изготовлению деталей (узлов и изделий).

При полуфабрикатном варианте детали и узлы оцениваются по цеху, в котором они находятся.

Недостачи отражаются:

1. на общую сумму выявленных: Д 84; К 20 (23)
2. происшедшее по вине работников цехов взыскиваются с виновных лиц в размере нанесенного ущерба по рыночной стоимости: Д 73-3; К 84, К 83-3.
3. не по вине работников: К 84; Д 25.

Излишки незавершенного производства приходяются с К 25 на Д 20 (23).

Остатки на счетах 20 и 23 на конец отчетного периода отражаются в бухгалтерском балансе по статье “Незавершенное производство”.

### **5.10. Система обобщения затрат на производство**

Весь комплекс учетных работ, связанных с группировкой затрат в разрезе установленных статей расходов в целом по предприятию (организации), по распределению затрат между незавершенным производством и товарным выпуском, а также по цехам, переделам и другим местам возникновения этих затрат принято называть **сводным учетом затрат на производство**.

#### **5.10.1. Варианты учета затрат на производство**

На промышленных предприятиях применяют один из вариантов этого учета: полуфабрикатный или бесполуфабрикатный.

При *полуфабрикатном* варианте учета особо выявляют себестоимость полуфабрикатов собственного производства и учитывают их движение в стоимостном выражении по цехам или переделам и, следовательно, организуют

поцеховой (попередельный) учет расходов. При этом варианте затраты отдельных цехов (переделов) представляют собой сумму их собственных издержек и себестоимости полуфабрикатов собственного производства, полученных из других цехов или предыдущих переделов. Затраты при этом “наслаиваются”, и в выпускающем цехе определяется себестоимость готового изделия. В связи с этим возникает необходимость в калькулировании себестоимости и ведении бухгалтерского учета движения таких полуфабрикатов на специальном счете Полуфабрикатов собственного производства (№21).

Передача полуфабрикатов на склады и в кладовые и выдача их в производство оформляются приемно-сдаточными накладными. Поступление полуфабрикатов отражается: Д 21; К 20.

При передаче же в последующую переработку или производство составляется обратная запись; предназначенные к реализации на сторону: Д 40 или Д 37.

Аналитический учет полуфабрикатов в бухгалтерии имеет особенности, так как движение полуфабрикатов обычно отражается по фактической себестоимости, которая в момент выпуска еще не определена, поэтому их оприходование и списание отражаются по плановой (нормативной) себестоимости; выявленные в итоге отклонения относят на 21 или 20 счет - в зависимости от порядка учета отклонений на предприятии.

Если же полуфабрикаты передают непосредственно из цеха в цех, то 21 счет не применяется.

Бесполуфабрикатный вариант не предусматривает выявления и перечисления стоимости полуфабрикатов своего производства на счета бухгалтерского учета при их передаче из цеха в цех, то есть движение их - лишь в количественном (натуральном) выражении в системе оперативного учета, а затраты учитываются по местам их возникновения и включают лишь собственные затраты в затраты цехов.

Это бухгалтерский учет затрат на примере крупного производственного предприятия.

На средних и мелких государственных и муниципальных унитарных предприятиях и особенно в коммерческих организациях применяют упрощенные способы (варианты) сводного учета затрат, нередко (используя право оценки готовой продукции и остатков незавершенного производства и даже считая последние незначительными или стабильными) все затраты за отчетный период списывая на товарный выпуск.

### ***5.10.2. Учет выпуска продукции***

В настоящее время предприятиям предоставлено право выбора методики учета выпуска продукции (работ, услуг). Предусмотрены два варианта:

1. фактическую производственную себестоимость определяют на 20 счете и с К 20 относят в Д 46; то есть готовую продукцию в синтетическом учете и балансе отражают по фактической себестоимости. Все движение готовой продукции отражают и по учетной цене, и по фактической себестоимости (то есть обособленное отражение отклонений)
2. фактическую себестоимость определяют на 20 счете и относят в Д 37, то есть на 37 счете сопоставляют фактическую себестоимость выпущенной продукции с ее плановой (нормативной) себестоимостью (отражаемой затем Д 40, К 37); выявленные отклонения предприятия могут сразу относить на счет 46. Движение продукции на всех этапах и остатки в балансе показывают по нормативной (плановой) себестоимости.

### ***5.10.3. Важнейшие группировки затрат***

К ним относятся группировки:

- а) По видам производства (основное и вспомогательное- соответствует организационной структуре предприятия)
- б) По местам возникновения затрат - на практике применяется три варианта группировки и учета производственных затрат по подразделениям:
- системно по всем структурным подразделениям с определением себестоимости продукции (работы, услуги) данного подразделения
  - по подразделениям без определения себестоимости (контроль: прямых затрат - сопоставление с плановой величиной на фактический объем выпуска; косвенных затрат - в сопоставлении со сметой)
  - в целом по предприятию (организации) - на основе группировки МЗ и зарплаты производственных рабочих по подразделениям.

Места же возникновения затрат подразделяются на производственные и обслуживающие.

Подразделяются объекты учета затрат и по центрам затрат, то есть те части структурного подразделения или места возникновения затрат, в которых затраты можно подразделить с большей детализацией (и, значит, усилить контроль за их рациональным осуществлением).

в) Группировка затрат по видам вырабатываемой продукции (работ, услуг) предназначена для калькулирования их фактической себестоимости и поэтому представляет наибольшую сложность; проще всего решить в условиях, когда имеется возможность группировать и учитывать затраты по каждому производимому изделию.

### ***5.11. Синтетический и аналитический затрат производства***

Использование синтетических счетов позволяет обеспечить отражение всего комплекса операций по затратам, их распределение по объектам учета затрат и объектам калькулирования, определение себестоимости выпущенной продукции и остатков незавершенного производства.

На организацию аналитического учета затрат оказывают влияние степень централизации учета, организация учета по местам и центрам затрат, центрам ответственности, использование средств автоматизации учетно-вычислительных работ. Различия в организации аналитического учета предопределяются назначением и содержанием счетов синтетического учета.

Общей тенденцией организации бухгалтерского учета является его централизация.

#### ***5.11.1. Синтетический учет затрат***

Методику учета издержек обращения раскроем на примере организации учета по журнально-ордерной форме - журнал-ордер №10, построенный по принципу шахматной ведомости: кредитуемые счета расположены в сказуемом, дебетуемые, представляющие систему счетов учета затрат - в подлежащем. Пример - I раздел "Издержки производства", где дан свод издержек (всех) производства по предприятию в целом.

В конце I раздела журнала-ордера №10 подсчитывают итоги по вертикали и горизонтали. Итоги по журналу-ордеру подводят по двум строкам: по элементам и комплексным статьям.

Для получения общей суммы затрат на производство по элементам исключают внутренние обороты.

Синтетический учет затрат, не включенных в издержки производства в журнале-ордере №10, ведется в журнале-ордере (продолжении №10) №10\1 (например, расходы по ремонту основных средств и др.) После выведения оборотов в него переносят итоги кредитовых оборотов из журнала-ордера №10 для выявления общей суммы кредитовых оборотов по соответствующим счетам и записей их в Главную книгу.

При других формах учета для получения итоговых сумм затрат на производство по экономическим элементам и по статьям расходов составляют бухгалтерские регистры (ведомости, машинограммы и т.д.) аналогичного содержания.

Синтетический и аналитический учет дополняется сводным учетом затрат на производство, который представляет собой обобщение по объектам учета затрат всех оборотов за месяц с учетом изменения остатков незавершенного производства и выявления фактической себестоимости выпуска продукции.

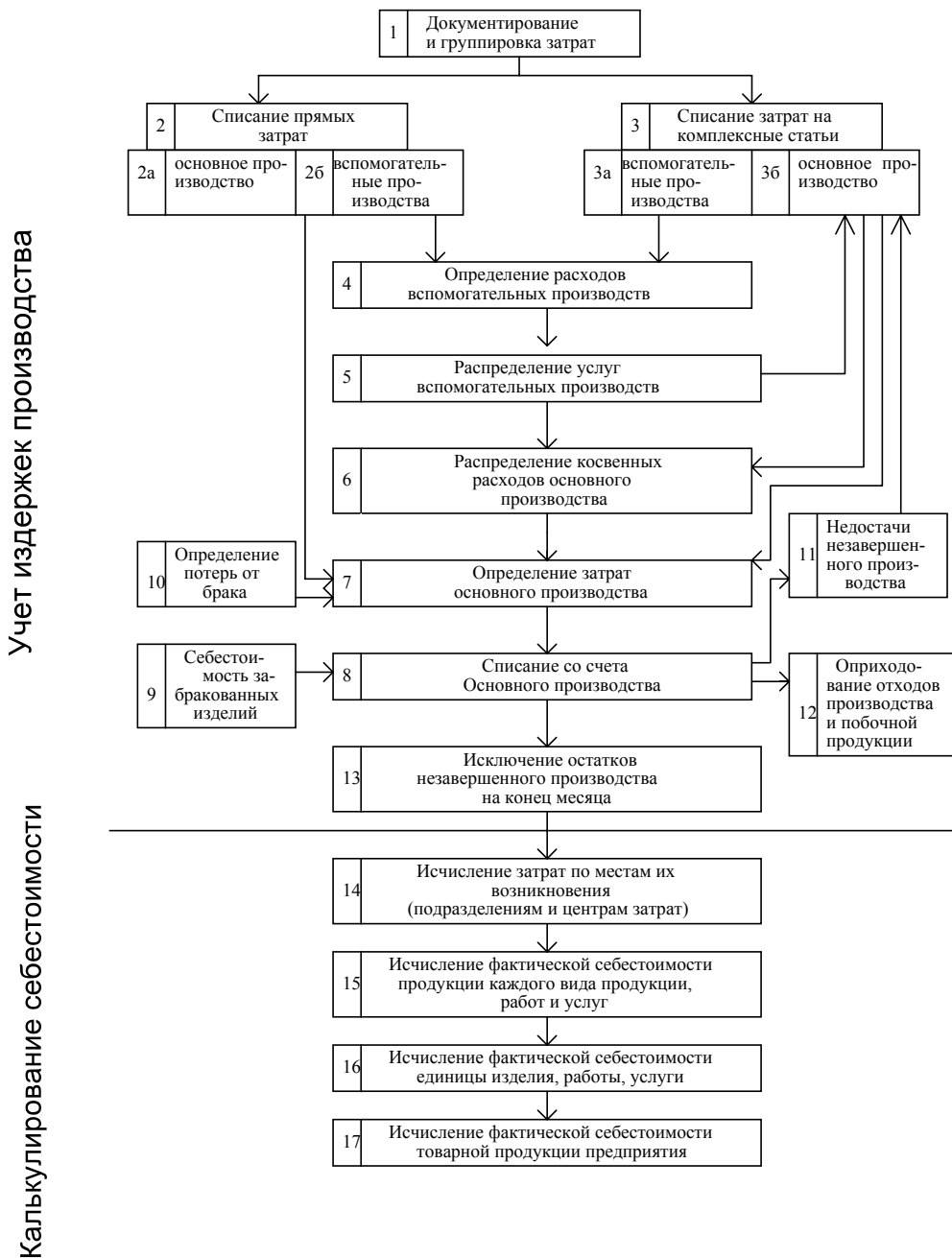
Фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции определяют по каждой статье расходов следующим расчетом: из итогов затрат с остатком вычитают себестоимость списанного окончательного брака, сумму недостач и остатков

незавершенного производства на конец месяца. В действующих формах ведомостей сводного учета затрат затраты на производство подразделяют на затраты по нормам и отклонениям от норм.

Требования о калькулировании фактической себестоимости продукции на основании данных бухгалтерского учета предопределяет тесную связь калькулирования с учетом производственных затрат и вытекающей из нее последовательности этапов: калькулирование себестоимости следует после завершения учета производственных затрат (см. схему).

## Схема 5.2.

### Связь и последовательность этапов производственного учета.



## 5.12. Современные модели затрат на производство и реализацию

На практике используются следующие модели учета издержек на производство и реализацию продукции:

1. Общая модель учета издержек на производство и реализацию продукции, работ и услуг (см. схему № 5.3.).

Данная модель является наиболее распространенной и опирается на традиционные принципы учета затрат.

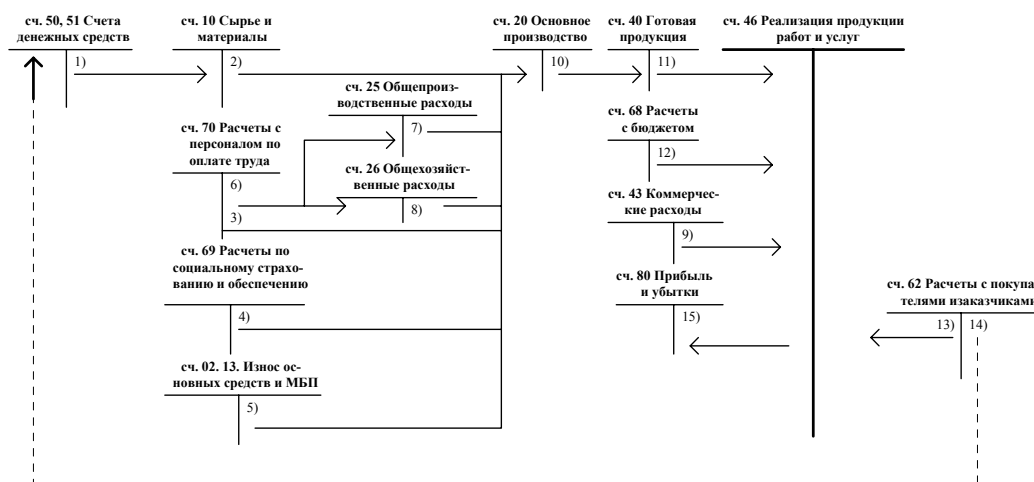
2. Модель учета затрат на производство и реализацию с применением нормативного метода учета затрат.

Данная модель получила широкое распространение в Германии, Австрии. Для России модель представлена с учетом полной адаптации к национальной системе учета, представленной на схеме №5.4.

3. Модель учета затрат на производство и реализацию методом стандарт- Кост. Данная модель тоже нашла широкого распространения, однако ее преимущества заставляют внимательно отнестись к возможностям ее практического использования.

### Схема 5.3.

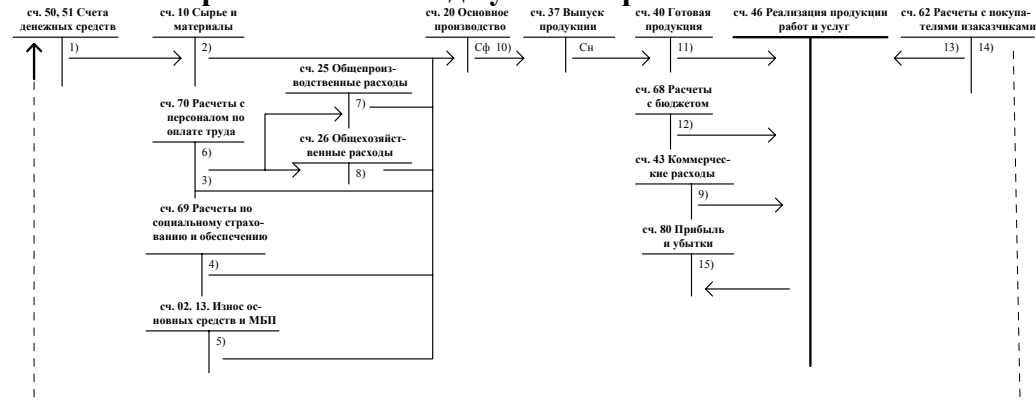
#### Модель учета издержек на производство и реализацию



### Схема 5.4.

#### Модель учета затрат на производство и реализацию

##### с применением нормативного метода учета затрат



Модель, основанная на использовании метода стандартов позволяет реализовать многие эффективные методы анализа и управления издержками. Модель представлена на схеме № 5.5.

4. Четвертая модель построена на использовании системы управленческого учета и контролинга. Данная модель получила название “Модель учета издержек в автономной управленческой бухгалтерии с применением методов “стандарт - костинг” и “директ - костинг””.

Аспекты управленческого учета, использования методов “стандарт - костинг” и “директ - костинг” подробно рассмотрены в пособиях “Управленческий учет” и “Контролинг”.

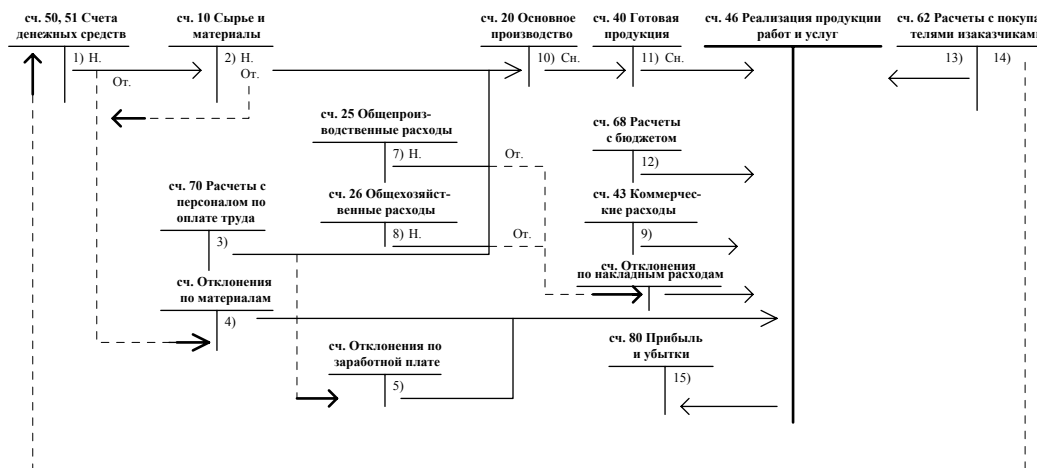
Указанная модель представлена на схеме № 5.6.

Представленные модели могут использоваться предприятием с учетом сложившейся и перспективами совершенствования системы учета, стратегией детализации учета издержками.

Кроме того, анализировать уровень и динамику издержек целесообразно на основе системы многоступенчатых аддитивных и мультипликативных моделей оценки эффективности использования издержек.

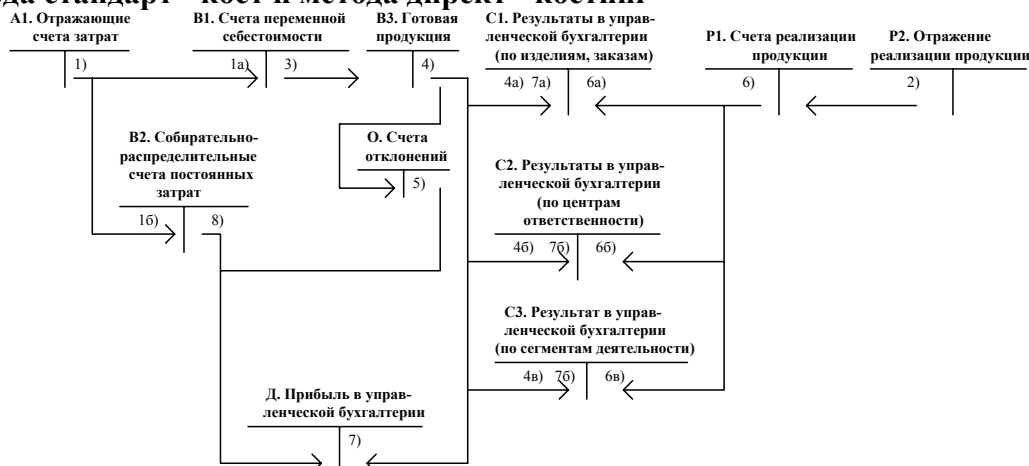
### Схема 5.5.

## Модель учета затрат на производство и реализацию методом стандарт - кост



### Схема 5.6.

## Модель учета затрат в автономной управленческой бухгалтерии с применением метода стандарт - кост и метода директ - costing



### 5.13. Отраслевые особенности учета издержек производства и обращения включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)

### ***5.13.1. Особенности структуры себестоимости в организациях торговли и общественного питания***

Номенклатура статей издержек обращения и производства предприятий торговли и общественного питания:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизация основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- износ санитарной специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- затраты по оплате процентов за использование займов;
- потери товаров и технологические отходы;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

### ***5.13.2. Особенности структуры себестоимости на предприятиях автомобильного транспорта***

В соответствии с письмом Госналогслужбы РФ от 18.10.95 г. № ПВ-4-17/67н в себестоимость перевозок дополнительно включаются следующие виды издержек:

- затраты на проведение в соответствии с установленным порядком медицинского освидетельствования водителей;
- затраты на сервисное обслуживание пассажиров автобусов на междугородних и международных маршрутах, включая расходы на питание пассажиров и услуги гостиниц, учитываемые в стоимости билетов;
- расходы организации автомобильного транспорта, осуществляющие междугородние перевозки:
  - оплата получения разрешения на права выезда за пределы Российской Федерации, оформление документов на право перевозки грузов через границу без таможенного досмотра (книжек МДП - международные дорожные перевозки грузов в контейнерах);
  - платежи по обязательному медицинскому страхованию водителей, выезжающих за границу по обязательствам МДП;
  - расходы по уплате сборов за проезд автомашин по дорогам иностранных государств.

### ***5.13.3. Особенности структуры себестоимости продукции (работ, услуг) предприятий эксплуатационной деятельности железных дорог***



В соответствии с письмом МПС РФ, Минфина РФ, Минэкономики РФ от 31.03.91 г. на себестоимость продукции (работ, услуг) предприятий, эксплуатирующих деятельность железных дорог дополнительно относятся следующие издержки:

- расходы по переквалификации, обучению смежных профессий работников в освобождаемых по причине ликвидации предприятия или сокращения численности для работы на других предприятиях железнодорожного транспорта;
- расходы по обеспечению работников железнодорожного транспорта бытовым топливом;
- расходы по содержанию дополнительной численности милиции для охраны общественного порядка в поездах и на вокзалах;
- расходы на содержание служебных вагонов на железных дорогах по перечню, согласованных МПС России;
- расходы на обслуживание и технический ремонт основных средств детских железных дорог;
- общепромышленные расходы, связанные с особенностями работы железнодорожного транспорта:

- расходы на содержание Центральной станции связи с Главного вычислительного центра, за оказываемые услуги предприятиям железных дорог России;
- расходы на содержание инспекций МПС по приемке из ремонта подвижного состава, путевых машин и механизмов на ремонтных заводах и по сохранности вагонного парка на железных дорогах, содержание мостоиспытательных станций;
- расходы на содержание школы и центрального отряда военизированной охраны МПС России;
- расходы на содержание организаций, не входящих в центральный аппарат МПС России, обслуживающих всю сеть российских железных дорог и обеспечивающих: разработку общесетевых норм и нормативов расхода материальных и трудовых ресурсов, сметных нормативов для ремонта зданий и сооружений, экспертизу цен на продукцию, производимую промышленными предприятиями МПС поставляемую предприятиями других министерств и ведомств, обоснование развития транспортно - экономических связей в Российской Федерации и с зарубежными странами, другие работы общепромышленного назначения;
- расходы на приобретения хлебных щитов, поддонов, решеток для перевозки скота и других специальных приспособлений, используемых при перевозках;
- расходы на изготовление графиков движения поездов и издание служебной литературы;
- расходы на повышение уровня маршрутизации, сокращения простоя вагонов и их уплотненную загрузку;
- расходы на изобретательство и рационализацию, организацию и проведение выставок, смотров, конкурсов, развития отраслевой системы информации и пропаганды работы железнодорожного транспорта;
- расходы на содержание Центральной научно - технической библиотеки, центрального музея железнодорожного транспорта, издания отраслевых научно - технических журналов.

***5.13.4. Особенности учета издержек производства, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятий воздушного транспорта***

В соответствии с письмом Госалогслужбы РФ от 08.07.94 г. № НП-6-01/245 в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятий воздушного транспорта дополнительно включаются следующие издержки:

- расходы, связанные с представлением работникам гражданской авиации льготных билетов для следования воздушным транспортом к месту проведения отпуска или санаторно - курортного лечения (и обратно), учитываемых в элементе “затраты на оплату труда” в себестоимости работ (услуг);
- затраты на обязательное страхование воздушных судов, учитываемых в составе основных средств, а также летного состава при нахождении в полете, инженерно - технического состава при работе на оперативных точках, относимых к элементу “прочие затраты” себестоимости работ (услуг);
- платежи по кредитам банков в пределах учетной ставки Центрального банка России на приобретение и завоз авиа предприятиями гражданской авиации авиатоплива с отнесением их на стоимость авиатоплива;
- расходы на бесплатное питание экипажей воздушных судов и бортпроводников при нахождении в рейсе, в профилактории, на эстафете при смене экипажей; летного и инженерно - технического состава на оперативных точках при выполнении авиаработ в соответствии с постановлением Правительства РФ от 15.04.94 г. № 336;
- расходы на питание пассажиров на международных и внутренних авиалиниях, учитываемых в стоимости авиабилетов;
- расходы по доработке воздушных судов и авиадвигателей, дефекты по которым выявлены в процессе эксплуатации и проводимых по нормативным документам конструкторский организаций;
- расходы на приобретение летному и диспетчерскому составу по управлению воздушным движением льготных путевок, относимых на себестоимость в размере 25% от их стоимости;
- расходы на изготовление расписаний движения самолетов, руководств и наставлений по летной, технической и коммерческой эксплуатации воздушных судов.

## **6. Общие принципы калькулирования себестоимости продукции**

### **6.1. Общие положения**

#### **6.1.1. Основные понятия**

**Калькулирование себестоимости** - это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Существует несколько видов калькуляции себестоимости продукции.

- **Плановая себестоимость** представляет собой прогнозное значение предельной величины затрат на производство соответствующих видов продукции, выполнение работ, оказание услуг на отчетный период (год или квартал).
- **Фактическая (отчетная) себестоимость** определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет собой достоверную информацию о фактических затратах на производство продукции (работ, услуг). Она служит основой для экономического анализа, прогнозирования, планирования и принятия решения на краткосрочную и долгосрочную перспективу по изготовлению, совершенствованию или замене данного вида продукции.
- Содержание нормативной себестоимости рассмотрено ниже.

Процесс калькулирования включает в себя работы по исчислению себестоимости:

- продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, использованных основным производством;
- промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;
- продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;
- всего товарного выпуска предприятия (организации);
- выпуска по видам продукции и полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону;
- единицы вида готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону, выполненных работ и оказанных услуг, эта стадия завершающая.

Для надлежащего калькулирования необходимо в аналитическом учете прямые затраты отражать в разделе отдельных заказов, видов продукции или групп однородных видов продукции.

#### **6.1.2 Объекты калькулирования себестоимости**

**Объектом калькулирования** себестоимости называется продукция разной степени готовности.

Эти объекты тесно взаимосвязаны с объектами учета производственных затрат и в большинстве случаев совпадают.

Калькуляционная единица представляет собой измеритель объекта калькулирования:

- для готовой продукции (обычно) совпадает с единицей измерения на соответствующие виды продукции;
- для промежуточных продуктов, продукции подразделений и технологических переходов применяется ряд условных калькуляционных единиц.

Вся совокупность калькуляционных единиц может быть сведена в 7 групп:

1. Натуральные единицы (штуки, тонны, м<sup>2</sup> и т.п.)
2. Укрупненные натуральные единицы (напр.: 100 пар обуви определенного артикула и т.п.)
3. Условно-натуральные единицы, т.е. содержание полезного вещества в натуральной единице продукции может колебаться;
4. Стоимостные единицы (напр.: затраты на рубль товарной продукции в ценах выпуска/реализации).
5. Трудовые единицы (1 нормо-час; 1 нормо-смена)
6. Выполненные работы и услуги (напр.: тонно-километр перевозок, машино-смена и др.).
7. Техничко-экономический показатель - для сравнения затрат на единицу потребительской полезности однородных изделий.

Рекомендации по выбору калькуляционных единиц обычно приводятся в отраслевых инструкциях.

## **6.2 Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

### ***6.2.1 Отраслевые и организационные аспекты***

Разнообразие приемов учета и калькулирования себестоимости продукции предопределяется рядом факторов, сводимых в 2-е группы:

1. Отраслевые особенности учета издержек производства зависят от номенклатуры вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, характера производства и применяемой технологии.
2. Организационные предпосылки формируются организацией, к ним относятся:
  - уровень развития производственного учета и деятельности структурных подразделений организации;
  - принятый способ оперативного контроля за себестоимостью;
  - степень обеспечения администрации, собственников, учредителей и акционеров информацией для принятия решений.

### ***6.2.2 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции***

Под **методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции. Эти методы можно классифицировать по 2 основным направлениям:

- по оперативности контроля: выделяются методы учета затрат в процессе производства продукции и методы учета прошлых затрат.
- по объектам учета: выделяют методы учета при массовом и серийном производстве (по деталям, переделам и т.п.); при индивидуальном и малосерийном производстве - по заказам.

Ниже рассмотрены следующие методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции:

1. Нормативный метод (учет затрат в процессе производства ведется).

Группа методов, представленных ниже, относится к методам учета прошлых затрат:

2. Попроцессный метод;
3. Попередельный метод;
4. Позаказный метод;
5. На практике применяется инвентарно-индексный метод: учет прошлых затрат организуют в течение месяца без подразделения по нормам и отклонениям от норм; себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ и услуг определяют на основе данных инвентаризации и оценки остатков незавершенного производства на конец месяца, на стоимость которых (остатков) уменьшают затраты за месяц. После этого по каждой калькуляционной статье исчисляют индекс-отношение фактических затрат к плановым, который используют для расчета фактической себестоимости отдельных видов продукции.
6. В последнее время появились рекомендации исчислять сокращенную производственную себестоимость и одним из методов является **директ-костинг** (известен на предприятиях стран с развитой рыночной экономикой). Сущность его заключается в том, что себестоимость продукции определяют в объеме прямых затрат, а накладные расходы относят непосредственно на счета реализации (работ, услуг). Если необходимо исчислить себестоимость для расчета продажной цены и прогнозирования производства этой продукции, всегда есть условия для прибавления к сокращенной себестоимости доли накладных расходов по установленным на предприятии нормам.

Все эти методы определены применительно к основному производству, во вспомогательных производствах также используется ряд методов, причем на предприятии может одновременно применяться несколько методов. В отраслевых инструкциях и методических рекомендациях указываются методы, рекомендуемые к применению на предприятиях отрасли.

### **6.2.3 Способы исчисления себестоимости продукции**

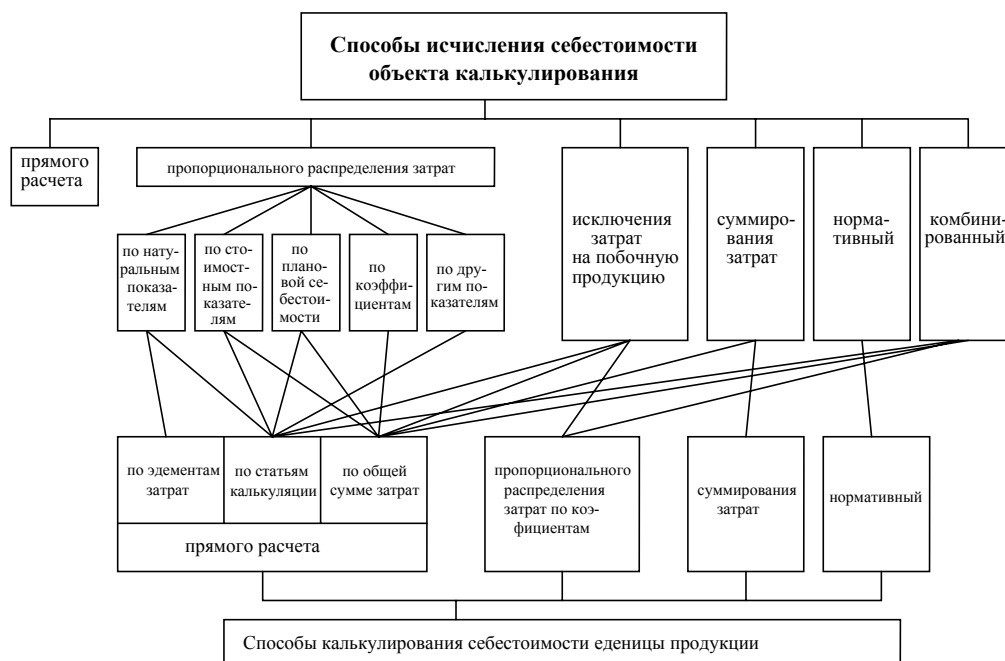
Процесс калькулирования себестоимости достаточно сложен и чередуется процессом учета затрат. Вся совокупность применяемых в промышленности способов исчисления себестоимости объекта калькулирования и единицы продукции можно свести к 6 способам: нормативной способ калькулирования; способ суммирования затрат; способ исключения затрат на побочную продукцию; способ пропорционального распределения затрат; способ прямого расчета; комбинированный способ калькулирования.

См. подробнее Смирнов С.А. Контролинг. Пособие для дистанционной формы образования.

Схема 1 дает наглядное представление о классификации и взаимосвязях способов калькулирования.

#### **Схема 6.1.**

## Классификация и взаимосвязь способов исчисления себестоимости объекта калькулирования и единицы продукции



**Нормативный способ** - составная часть нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, рассмотренного ниже.

**Способ суммирования затрат** заключается в том, что себестоимость объекта калькулирования или единицы продукции (работы, услуги)<sup>4</sup> определяют путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления.

**Способ исключения затрат на побочную продукцию** состоит в том, что получаемые в комплексном производстве продукты подразделяются на основные и побочные; на последние калькуляция не составляется, а затраты по этим продуктам исключаются из затрат по заранее установленным ценам. Его целесообразно применять в тех случаях, когда можно точно определить основную и побочную продукцию и когда стоимость побочной продукции по отношению к общей сумме затрат незначительна.

**Способ пропорционального распределения затрат** применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких видов или же при учете затрат по группам однородных изделий в случае, когда прямое отнесение затрат на конкретное изделие невозможно; т.е. затраты на отдельные виды изделий распространяют пропорционально экономически обоснованному базису.

<sup>4</sup> Далее под продукцией будут подразумеваться изделия, работы, услуги.

**Способ прямого расчета** наиболее прост и достоверен и заключается в делении всех затрат на изделие и по статьям калькуляции на количество единиц выпущенных изделий. **Комбинированный способ** применяется для исчисления себестоимости объекта или единицы продукции в тех случаях, когда калькулирование одним из перечисленных выше способов осуществить невозможно, т.е. это сочетание нескольких способов.

Важно, что а на этапе определения себестоимости объекта калькулирования применяются все способы без исключения, а на этапе исчисления себестоимости единицы продукции не используются комбинированный способ и способ исключения затрат.

### **6.3. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

#### ***6.3.1. Принципы нормативного метода***

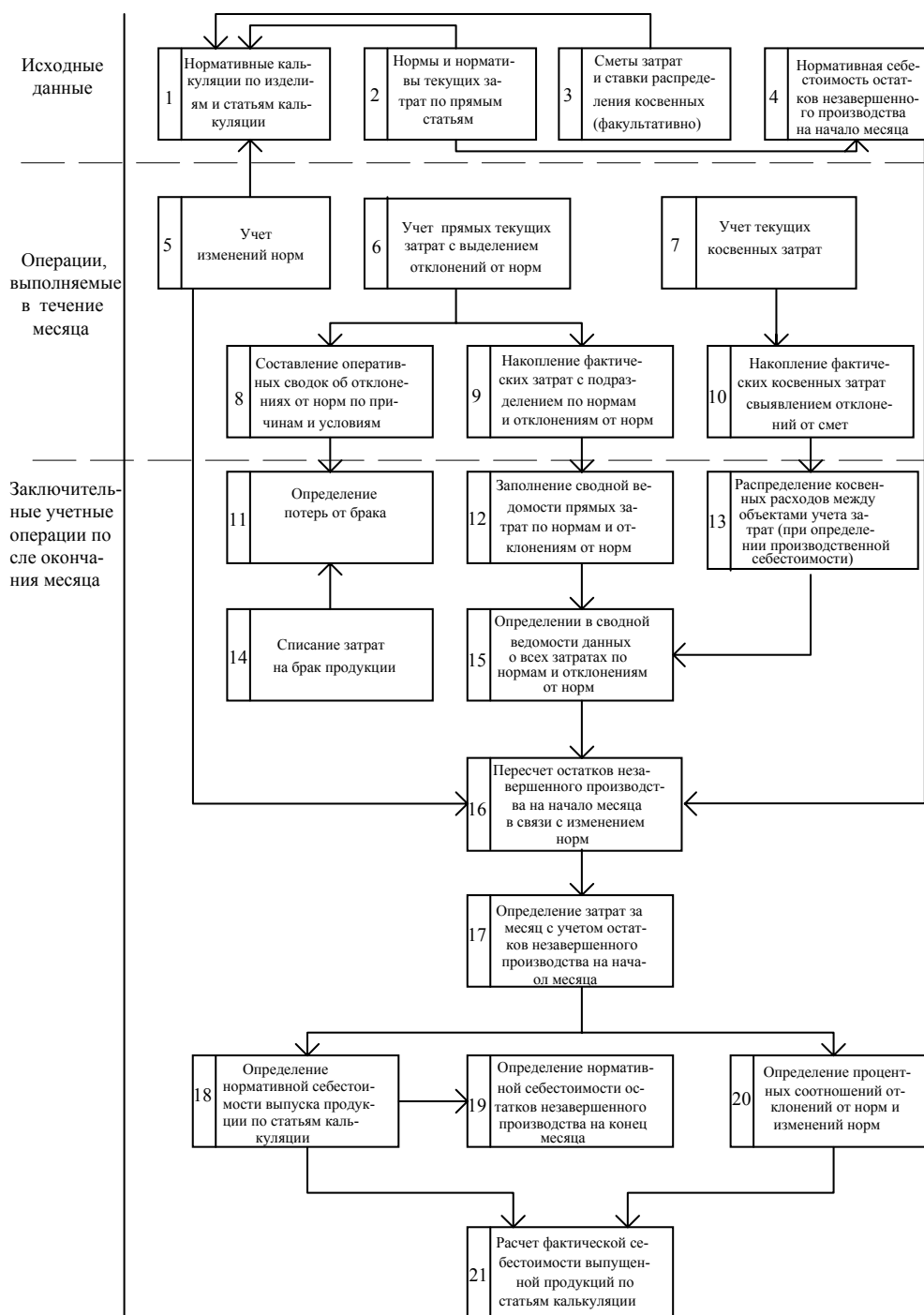
В идеальном, полном виде должны соблюдаться следующие принципы:

- предварительное составление калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии текущих норм и смет;
- ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
- учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм;
- установление и анализ причин, а так же условий появления отклонений от норм по местам их возникновения;
- определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.
- остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на товарный выпуск;
- при незначительности изменений в течении отчетного периода норм отдельный учет их не организуют, а рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Для наглядности приводится схема 6.2.

## Схема 6.2.

### Схема нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции



#### 6.3.2. Калькулирование нормативной себестоимости

Важнейшим элементом является калькуляция нормативной себестоимости, которая представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям исходя из действующих, текущих норм, нормативов и смет.

Основа ее калькулирования - нормативное хозяйство предприятия подразделяемое на 4 основные группы: плановые задания, нормативные документы



технической подготовки производства, нормативы расходов ресурсов и вспомогательные нормативные материалы.

Обычно составление калькуляции нормативной себестоимости начинается с калькулирования себестоимости деталей и узлов путем составления нормативных карт, в которых для деталей указывают разряд работы, данные о нормах расхода материалов и времени; заработную плату и др. По данным конструкторских спецификаций и нормативных карт на детали составляют нормативные карты на узлы.

Для упрощения процедуры составления калькуляции вместо нормативных карт на детали и узлы целесообразно заполнять ведомости нормативного набора затрат по цехам (составляют только по прямым затратам), где накапливают нормативные затраты на детали и узлы, а по итоговым данным определяют нормативную себестоимость - долю цеха в затратах на изделие. Т.е. нормативная себестоимость изделия определяется как сумма по всем цехам, принимающим участие в изготовлении.

Нормативная себестоимость используется для оценки выпуска продукции за месяц по цехам и предприятию в целом, оценки брака продукции и остатков незавершенного производства; а сопоставление ее с плановой позволяет судить о степени выполнения установленных заданий по себестоимости.

### ***6.3.3. Учет изменений норм***

Обычно новые нормы вводятся в действие с начала месяца, но в принципе их изменяют по мере возникновения потребностей.

Все причины изменений норм можно свести в следующие группы:

- внедрение прогрессивной технологии, механизации и автоматизации производства;
- совершенствование конструкций изделий, унификация узлов и деталей;
- совершенствование средств труда;
- улучшение использования предметов труда;
- повышение качества продукции;
- совершенствование систем управления, организации производства и труда.

В каждой из названных групп выделяются конкретные причины; им присваивается код, который указывается в документах об изменении норм.

Если признано изменение норм объединять с отклонениями от норм, то нормативную калькуляцию не корректируют, а все выявленные изменения впредь до пересмотра нормативной калькуляции учитывают вместе с отклонениями от норм.

Фактический эффект от внедрения мероприятий по каждой причине в расчет за отчетный период может быть определен умножением итоговой суммы изменений норм на объем выпуска изделий.

### ***6.3.4. Пересчет остатков незавершенного производства***

Остаток незавершенного производства на конец месяца становится начальным остатком в следующем месяце. Но если в течение месяца произошли изменения текущих норм, оценка его остатка на начало следующего месяца будет отставать от нормативной калькуляции на начало месяца, значит, необходим пересчет:

1. Первый способ - это прямой подетальный пересчет: данные об остатках незавершенного производства, полученные на основе инвентаризации или

оперативного учета по деталям и узлам, умножаются на величину изменения нормы.

2. Менее трудоемкой второй способ - пересчет ведется укрупнено по калькуляционным статьям.

Вносимые эпизодически небольшие изменения отражают в учете вместе с отклонениями от норм, т.е. остатки незавершенного производства оставляют в оценке по определенной на данный отчетный период нормативной себестоимости.

#### **6.3.5. Учет отклонений от норм**

Все отступления фактических затрат по любой статье от действующих норм рассматриваются как отклонения от норм, которые по своему содержанию можно подразделить на 3 группы:

- отрицательные - перерасход по себестоимости продукции; свидетельствует об определенных нарушениях в технологии, организации и управлении производством;
- положительные - свидетельствуют об осуществлении мероприятий, направленных на снижение затрат, достижение экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- условные - могут быть отрицательными и положительными и появляются в результате различий в методике составления плановой и нормативной калькуляции.

По характеру оформления выделяют 3 группы:

- документированные (соответствующие способы документирования отклонений по материальным затратам, оплате труда производственных рабочих и пр.);
- расчетные (отклонения по косвенным расходам, как правило, выявляются расчетным путем);
- неучтенные (из-за недостатков в организации первичного учета и документирования операций по расходу и выявляются после проведения инвентаризации незавершенного производства).

Аналитический учет отклонений от норм ведется по местам возникновения, причинам, видам выпускаемой продукции.

Итоговые данные об отклонениях выносят в ведомость учета затрат по изделиям.

#### **6.3.6. Калькулирование фактической себестоимости готовой продукции**

Для выявления фактической себестоимости продукции в условиях нормативного метода по каждому изделию или группе однородных изделий составляют ведомость сводного учета затрат на производство за месяц.

Остатки незавершенного производства на начало месяца переносятся из аналогичной ведомости за предшествующий месяц. Если были внесены изменения в калькуляцию нормативной себестоимости, то путем вычитания из остатка на конец месяца величины изменений норм определяется остаток незавершенного производства по нормам на начало месяца.

Затраты за месяц рассчитываются по текущим нормам и по отклонениям от норм.

Затраты по браку продукции и результаты (недостачи или излишки) инвентаризации незавершенного производства списывают исходя из норм по соответствующим документам.

Неучтенные отклонения могут выделяться в особую графу.

Завершается расчет списанием отклонений от норм и изменений норм, которые могут быть полностью списаны на товарный выпуск продукции.

В отличие от других методов при нормативном учете фактическая себестоимость продукции определяется как сумма затрат по норме, отклонений от норм и изменения норм.

#### 6.4. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

##### 6.4.1. Принципы попроцессного метода

Попроцессный метод характеризуется тем, что на предприятии выпускают продукцию ограниченной номенклатуры, отсутствует, как правило, незавершенное производство. В связи с этим объектами учета затрат являются отдельные процессы в изготовлении (выпуске) продукции, в выполнении работы (услуги) как составные части всего процесса производства.

Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные затраты учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работы, услуги.) определяют делением суммы всех произведенных за месяц затрат (в целом по итогу и по каждой статье) на количество готовой продукции за этот же период.

##### 6.4.2. Последовательность учета и сфера применения попроцессного метода

Последовательность выполняемых операций при попроцессном методе учета представлена в блок-схеме 6.3.

#### Схема 1.6.3.

#### Блок-схема попроцессного метода учета затрат на производство и калькулировании себестоимости продукции



Первый вариант распределения затрат (блок 6) применяется в отраслях с длительным циклом производства, где к концу каждого периода образуется

незавершенное производство. Учет затрат на таких предприятиях ведется по процессам, но без калькулирования себестоимости продукции каждого процесса.

Исчисление фактической себестоимости выпуска продукции здесь выполняется следующим образом: к фактическим затратам за месяц прибавляют затраты в незавершенном производстве на начало месяца и исключают из полученной суммы затраты в незавершенном производстве на конец месяца. Фактическую себестоимость единицы продукции определяют способом прямого расчета.

Второй вариант распределения затрат (блок 7) применяют на предприятиях отраслей, в которых незавершенное производство отсутствует или не принимается в расчет вследствие незначительности, но выпускается одновременно несколько видов продукции.

Учет затрат ведут по процессам (стадиям). При этом затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают обособленно. Общие же затраты распределяют между отдельными видами продукции одним из перечисленных ранее способов калькулирования.

Третий вариант (блок 8): здесь происходит суммирование затрат по процессам и распределение на объем выпущенной продукции.

Однако и при применении попроцессного метода непеременимыми условиями являются наличие норм расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов, нормативов использования средств производства, смет производственных расходов, организация учета отклонений фактических расходов от этих норм и нормативов.

## **6.5. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

### ***6.5.1. Сущность и принципы попередельного метода***

**Передел** - это совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката, который даже можно реализовать на сторону) или же получением законченного готового продукта.

Прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам либо стадиям производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов, соответственно, объектом учета затрат является обычно передел. Объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела.

### ***6.5.2. Последовательность учета и сфера применения попередельного метода***

Последовательность выполняемых операций при попередельном методе учета покажем на схеме 6.4, где производство состоит из 3 переделов, в последнем из них полуфабрикат превращают в готовый продукт.

Попередельный метод преимущественно применяют на предприятиях и в производствах с повторяющейся, однородной по исходному сырью, материалам и характеру выпуска массовой продукцией.

При определенных отраслевых различиях применение попередельного метода учета имеет ряд общих особенностей:

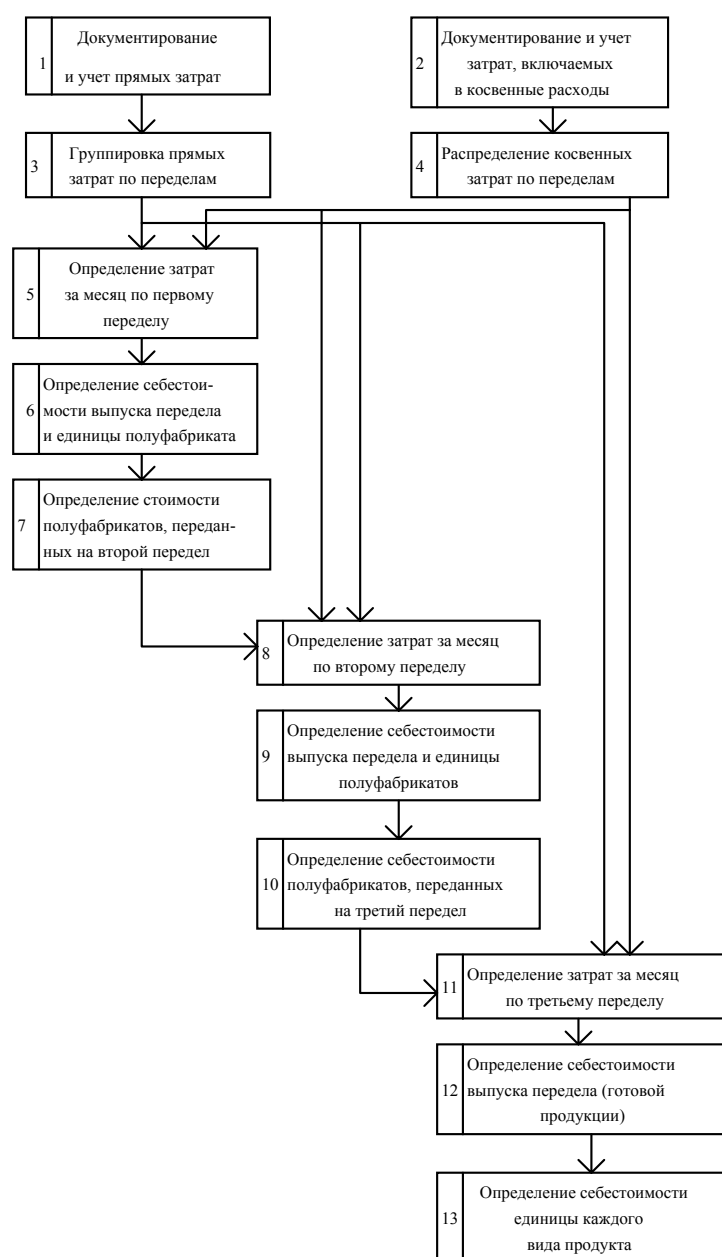
- производства, в которых учет организуется по попередельному методу, весьма материалоемки;
- полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в следующем переделе, т.е. необходимо применение полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство;

- учет затрат организуют по технологическим переделам;
- произведенные затраты группируют и учитывают по агрегатам, если в пределах используют несколько агрегатов, работающих параллельно;
- затраты на остатки незавершенного производства на конец месяца распределяют на основе инвентаризации по плановой себестоимости соответствующего передела;
- себестоимость единицы каждого вида готовой продукции калькулируют, как правило, комбинированным или одним из пропорциональных способов.

И на предприятиях, применяющих поперечный метод учета, получают распространение важнейшие элементы нормативного метода учета затрат, в первую очередь учет затрат по нормам и отклонениям от действующих норм и нормативов.

#### Схема.6.4.

#### Блок-схема поперечного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции



#### 6.6 Позаказный метод учета затрат и калькулирование стоимости продукции

### ***6.6.1 Сущность позаказного метода учета***

Все прямые основные затраты учитывают в разрезе установленных статей калькуляционного листа по отдельным производственным заказам, выдаваемым на заранее определенное количество изделий (продукции) данного вида. Остальные затраты учитывают по местам возникновения расходов, по их назначению и по статьям и включают в стоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Следовательно, объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после изготовления. До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством.

### ***6.6.2 Последовательность учета и сфера применения позаказного метода***

После открытия заказа вся первичная технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием его кода. Копию извещения об открытии заказа направляют в бухгалтерию, на основании ее заводят карту аналитического учета затрат по данному заказу.

По окончании изготовления изделия или выполнения работы заказ закрывают. Затем определяют не среднюю, а индивидуальную себестоимость единицы продукции (заказа или работы); в мелкосерийном же производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции.

Последовательность учета операций при позаказном методе показана на блок - схеме 5.

Позаказный метод предназначен в основном для применения в индивидуальных производствах:

- при изготовлении неповторяющихся или редко повторяющихся экземпляров продукции сложных видов;
- в тех, где выпускают опытные образцы продукции;
- во вспомогательных производствах (например, изготовление специальных инструментов).

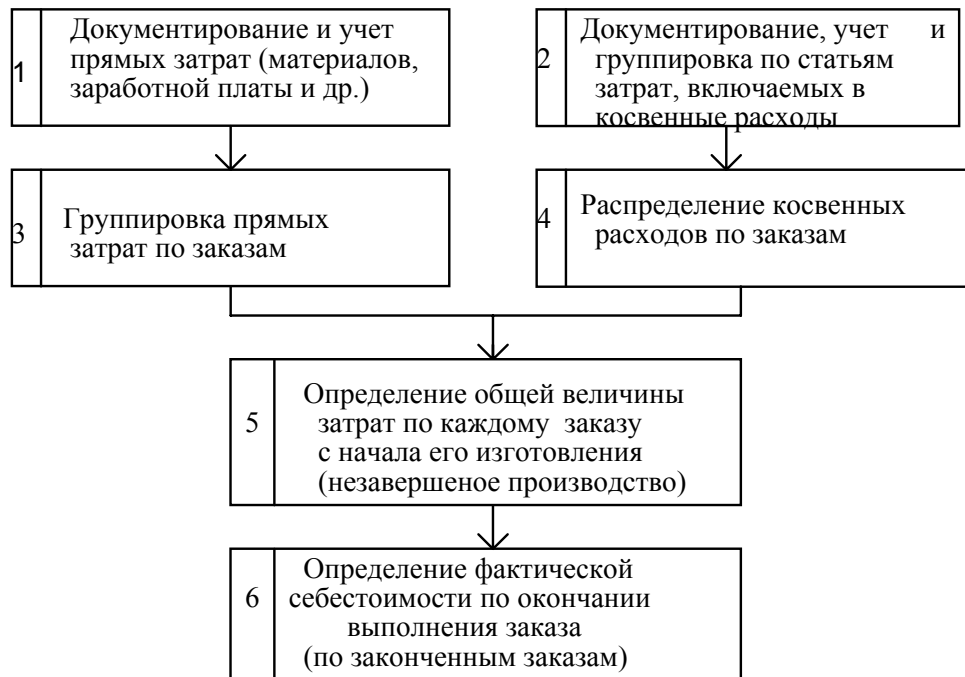
Сферой применения позаказного метода является также мелкосерийные производства при выпуске заранее определенного количества изделий.

Итак, **цель** изложения сущности методов учета и калькулирования - познакомить с основными методами (повторяем, их много, а рассказано только о нескольких) и подсказать, какой информацией следует располагать для надлежащего выполнения функций управления. При ее использовании целесообразно уделять внимание показателям, которые расходятся с запланированными. Думается, что информация об отклонениях должна давать повод для поиска разумных решений как по уточнению норм и нормативов, если они в своей основе не оптимальны, так и

приведению фактических расходов в соответствие с нормативными (сметными), если отклонение от них могут быть уменьшены или даже устранены.

#### Схема 6.5.

#### Блок-схема позаказного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции



## 7. Учет ценных бумаг

### 7.1. Понятие ценных бумаг и их классификация

Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации, ценная бумага - это документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществления или передача которых возможна только при его предъявлении.

В соответствии со статьей 143 Гражданского кодекса Российской Федерации к ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законом о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

В зависимости от порядка выпуска в обращение ценные бумаги делятся на эмиссионные и неэмиссионные<sup>5</sup>.

Эмиссионная ценная бумага - это любая ценная бумага, характеризующаяся одновременно следующими признаками:

- она закрепляет совокупность имущественных и неимущественных прав, подлежащих удостоверению, уступке и безусловному осуществлению с соблюдением установленных законом формы и порядка;
- они размещаются выпусками;
- они имеют равные объем и сроки осуществления прав внутри одного выпуска, вне зависимости от времени приобретения ценной бумаги.

Типичными представителями эмиссионных ценных бумаг являются акции и облигации.

**Акция** - это эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Для акций не устанавливается какого-либо срока погашения, они являются бессрочными ценными бумагами. Владельцы акций имеют возможность получать по результатам года дивиденды по своим акциям, в случае прибыльной деятельности акционерного общества за год. При этом в первую очередь дивиденды выплачиваются по привилегированным акциям, которые имеют как правило, фиксированную величину, а затем и по обыкновенным акциям.

**Облигация** - это эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее держателя на получение от эмитента облигации в предусмотренный ею срок ее номинальной стоимости и зафиксированного в ней процента от этой стоимости или иного имущественного эквивалента.

Облигации относятся к ценным бумагам с фиксированным доходом и характеризуются, в отличие от акций, определенной датой погашения и наличием фиксированной суммы дохода или процента к номинальной стоимости. Исходя из этого различают облигации дисконтные и процентные. Дисконтные облигации реализуются по цене ниже номинала (т.е. с дисконтом), а погашаются по номинальной стоимости. Таким образом, выплаты по ним производятся один раз, в

---

<sup>5</sup> Подробнее о классификации ценных бумаг: см. Учебно-практическое пособие для дистанционного обучения, Аскинази В.М., Лупанов К.Ю., Рынок ценных бумаг. М., 1997, Раздел 1.



день погашения. По процентным облигациям предусматривается получение дохода в виде заранее оговоренных процентов к номиналу. При этом доход может быть получен один раз в момент погашения, либо несколько раз в период обращения облигации через заранее определенные промежутки времени (один раз в год, в квартал). В первом случае владелец облигации получает доход в виде номинальной стоимости облигации плюс заранее оговоренный процент. Во втором случае владелец получает промежуточные выплаты в виде процента к номиналу, а в момент погашения - номинальную стоимость облигации плюс проценты.

Если акции выпускают (эмитируют) только корпорации, банки и другие хозяйствующие объекты, выступающие в форме акционерных обществ, то эмитентами облигаций могут быть также государство, государственные учреждения, местные органы власти.

В Российской Федерации наибольшее распространение получили **государственные облигации**:

- государственные бескупонные краткосрочные облигации (ГКО);
- облигации федерального займа с переменным купонным доходом (ОФЗ);
- облигации государственного сберегательного займа (ОГСЗ);
- облигации внутреннего государственного валютного облигационного займа (ОВВЗ).

ГКО являются дисконтными ценными бумагами, т.е. их размещение происходит с дисконтом, а погашение по номиналу. Доходом является разница между ценой реализации (погашения) и ценой покупки.

ОФЗ также размещаются с дисконтом, а погашаются по номинальной стоимости, кроме того владелец ОФЗ получает также доход в виде процента, начисляемого к номинальной стоимости облигации (купонный доход).

ОГСЗ являются предъявительскими ценными бумагами, по которым ежеквартально начисляется процент доход.

ОВВЗ эмитированы Министерством финансов РФ в 1993 г. для компенсации валютных вкладов, которые находились на счетах Внешэкономбанка. Облигации выпущены разным номиналом в долларах США. Проценты по облигациям в размере 3% уплачиваются один раз в год.

Наиболее распространенными неэмиссионными ценными бумагами являются депозитные и сберегательные сертификаты и векселя.

**Депозитный и сберегательный сертификат** - это письменное свидетельство банка-эмитента о вкладе денежных средств, удостоверяющих право вкладчика или его первоприемника на получение по истечению установленного срока суммы депозита (вклада) и процента по нему. Депозитные сертификаты выдаются только юридическим лицам, сберегательные сертификаты - только физическим лицам.

**Вексель** - это составленное по установленной законом форме письменное долговое денежное обязательство, выданное одной стороной (векселедателем) другой стороне (векселедержателю).

Вексель может быть простым и переводным.

Простой вексель (соло) представляет собой письменный документ, содержащий простое и ничем не обусловленное обязательство векселедателя (должника) уплатить определенную сумму денег в определенный срок и в определенном месте векселедержателю или другому лицу по его приказу.

Переводной вексель (тратта) представляет собой письменный документ, содержащий безусловный приказ векселедателя плательщику уплатить определенную сумму денег в определенный срок и в определенном месте получателю или другому лицу по его приказу. В переводном векселе в отличие от простого участвуют не два, а три лица: векселедатель (трассат), выдающий вексель, первый приобретатель (векселедержатель), получающий вместе с векселем право требовать платеж по нему, и плательщик (трассат), которому векселедержатель предлагает произвести платеж. Здесь обязательство трассанта условное: он обязуется заплатить вексельную сумму, если плательщик ее не заплатит.

Вексель, как и облигация, может быть дисконтным или процентным.

## **7.2. Учет облигаций, эмитированных предприятием**

Бухгалтерский учет движения привлеченных средств, полученных в результате выпуска облигаций предприятия ведется на счетах 94 “Краткосрочные займы” и 95 “Долгосрочные займы”. Если привлечение предприятием средств осуществлено путем реализации краткосрочных ценных бумаг (со сроком обращения менее года), то используется счет 94. В случае, когда срок обращения ценных бумаг более одного года используется счет 95.

Поступление средств от выпуска облигаций предприятия отражается в учете следующим образом:

Д-Счетов	50 “Касса”
	51 “Расчетный счет”
	70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”
	76 “Расчет с разными кредиторами и дебиторами”
К-Счетов	94 “Краткосрочный займ”
	95 “Долгосрочные займы”

Если привлечение предприятием средств осуществлено путем реализации краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница между ценой реализации и номинальной стоимостью ценных бумаг принимается на учет по кредиту счета 83 “Доходы будущих периодов”, а затем равномерно списываются на счет 80 “Прибыли и убытки”. Сумма равномерных отчислений рассчитывается исходя из срока, на который выпущены ценные бумаги предприятия и величины указанной разницы.

Проценты по привлеченным займам оплачиваются по дебету учета источников выплат и кредиту счетов 94 или 95 (если в учете используется метод начисления процентов). Начисленные суммы процентов учитываются отдельно.

Если проценты по привлеченным средствам отражаются в бухгалтерском учете по мере их выплат, то на суммы делается запись по дебету счетов учета источников выплат с кредита счетов учета денежных средств (минуя счета 94 “Краткосрочные займы” и 95 “Долгосрочные займы”).

Аналитический учет на счетах 94 и 95 ведется по видам выпущенных ценных бумаг, займодавцам и срокам погашения.

Погашение купонных и безкупонных облигаций производится по их номинальной стоимости. На эту операцию делается запись:

Д - счета	94 “Краткосрочный займ”
	95 “Долгосрочный займ”
К - счета	51 “Расчетный счет”

Облигации могут быть обменены на обыкновенные акции по определенной цене в определенный срок. Обмен конвертируемых облигаций на акции (после соответствующей регистрации увеличения уставного капитала в Регистрационной палате) отражается проводкой:

по Д - счета	95 “Долгосрочные займы”
по К - счета	85 “Уставный капитал”

Возникающие разницы в стоимостных оценках этих ценных бумаг относятся на прибыль или убыток.

Оприходование новых ценных бумаг (у инвестора) производится по сумме фактических затрат на их приобретение, т.е. на сумму утраченной стоимости списанных ценных бумаг.

Проценты по облигациям выплачиваются за счет прибыли предприятия (счет 88 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”) или за счет резервного капитала (счет 86 “Резервный капитал”).

### **7.3. Учет наличия и движения приобретенных предприятием акций и облигаций**

Бухгалтерский учет ценных бумаг должен вестись в соответствии с “Порядком отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами”, утвержденным Приказом Министерства Финансов РФ №2 от 15 января 1997 года.

Вложения средств организации в виде инвестиций в ценные бумаги в бухгалтерском учете отражаются как финансовые вложения. В данном разделе рассматривается порядок отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами предприятиями и организациями, за исключением инвестиционных институтов (профессиональных участников рынка ценных бумаг).

Для учета приобретенных ценных бумаг используется счет 06 “Долгосрочные финансовые вложения” (когда установленный срок погашения их превышает один год, или вложения осуществлены с намерениями получать доходы по ним более одного года) и счет 58 “Краткосрочные финансовые вложения” (когда установленный срок их погашения не превышает одного года, или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года). Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат для инвестора.

В фактические затраты на приобретение включаются: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продажи; суммы уплачиваемые специализированными организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги; расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету; иные расходы непосредственно связанные с приобретением.

Для предварительного учета фактических затрат на приобретение ценных бумаг организациями используется счет 08 “Капитальные вложения” (к нему открывается субсчет “Вложения в ценные бумаги”).

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации должны быть описаны в книге учета ценных бумаг. Для этого в книге предусмотрены следующие разделы: наименование эмитента, номинальная цена ценной бумаги, покупная стоимость, номер, серия, общее количество, дата покупки и дата продажи. Должно также указываться и наименование ценной бумаги.

Порядок оформления книги фактически аналогичен порядку оформления кассовой книги. Книга учета ценных бумаг должна быть сброшюрована, скреплена печатью организации, подписями руководителей и главного бухгалтера, страницы должны быть пронумерованы.

В некоторых случаях ценные бумаги, владельцем которых является предприятие, могут быть переданы на хранение специализированной организации (депозитарию). В таком случае они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение.

Приведем пример бухгалтерских записей при приобретении предприятием акций:

1. Собираются затраты по покупке ценных бумаг:

по Д - счета	08 “Капитальные вложения”
по К - счета	51 “Расчетный счет”
	76 “Расчеты разными дебиторами и кредиторами”

2. При получении ценных бумаг (бланки акций, свидетельство на право собственности, либо выписки из реестра):

по Д - счета	06 “Долгосрочные финансовые вложения”
по К - счета	08 “Капитальные вложения”

3. При наличии расходов по оплате услуг депозитария:

а) начисление расходов по оплате услуг:

по Д - счета	80 “Прибыли и убытки”
по К - счета	76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”

б) перечисление денежных средств в оплату услуг:

по Д - счета	76 “Расчет с разными дебиторами и кредиторами”
по К - счета	51 “Расчетный счет”

Аналогичный подход используется при оплате приобретаемых акций не денежными средствами, а различными материальными и нематериальными активами.

Операции, связанные с оплатой приобретаемых акций путем передачи имущества, отражаются в учете инвестора с использованием счетов 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств” и 48 “Реализация прочих активов”.

Применение этих счетов обеспечивает не только обособленное формирование информации об изменениях в составе имущества предприятия, но и выявление первичного финансового результата инвестиций.

При передаче акций в залог в учете предприятия производится запись по счету 06 “Долгосрочные финансовые вложения”, субсчет “Акции, переданные в залог”.

При ликвидации акционерного общества, акции которого были приобретены предприятием, в учете последнего должны быть записи аналогичные записям при продаже акций.

Принадлежащие предприятию акции могут быть по решению собрания акционеров разделены или консолидированы. В первом случае имеющиеся у предприятия акции заменяются несколькими другими с меньшим номиналом. При консолидации акции прежних выпусков обмениваются на меньшее число новых акций с повышенным номиналом.

В обоих случаях размер пая предприятия не изменяется. В бухгалтерском учете не производится никакой записи, кроме записей по аналитическим счетам, определяющим выпускные данные каждой группы акций.

Предприятие имеет право обменять имеющиеся у него привилегированные акции в течение некоторого периода на определенное число обыкновенных акций. Записи по синтетическим счетам при этом также не производятся, изменения имеют место лишь в аналитическом учете, раскрывающем детальные данные об акциях.

Вложения организации в акции и иные ценные бумаги других организаций, котирующиеся на бирже или на специальных аукционах, котировка которых регулярно публикуется, при составлении годового бухгалтерского баланса отражается на конец года по рыночной стоимости. Такая корректировка производится на сумму резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, созданного за счет финансовых результатов организации в конце отчетного года. Создание такого резерва отражается по дебету счета 80 “Прибыли и убытки” и кредиту счета 82 “Оценочные резервы”, субсчет “Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги”. Величина резерва определяется отдельно по каждому виду ценных бумаг котирующихся на бирже или на специальных аукционах, котировка которых регулярно публикуется.

При повышении на конец отчетного периода рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производятся записи по дебету и кредиту счета 82 “Оценочные резервы” в корреспонденции со счетом 80 “Прибыли и убытки”. Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Аналитический учет по субсчету “Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги” ведется по каждой ценной бумаге.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года.

Продажа (перепродажа) приобретенных предприятием акций в учете производится через счет 48 “Реализация прочих активов”. Сумма фактически причитающихся с покупателя за продаваемые ему акции, отражается проводкой:

по Д - счета 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”  
по К - счета 48 “Реализация прочих активов”

Одновременно балансовая стоимость продаваемых акций списывается с кредита счета 06 “Долгосрочные финансовые вложения” в дебет счета 48 “Реализация прочих активов”.

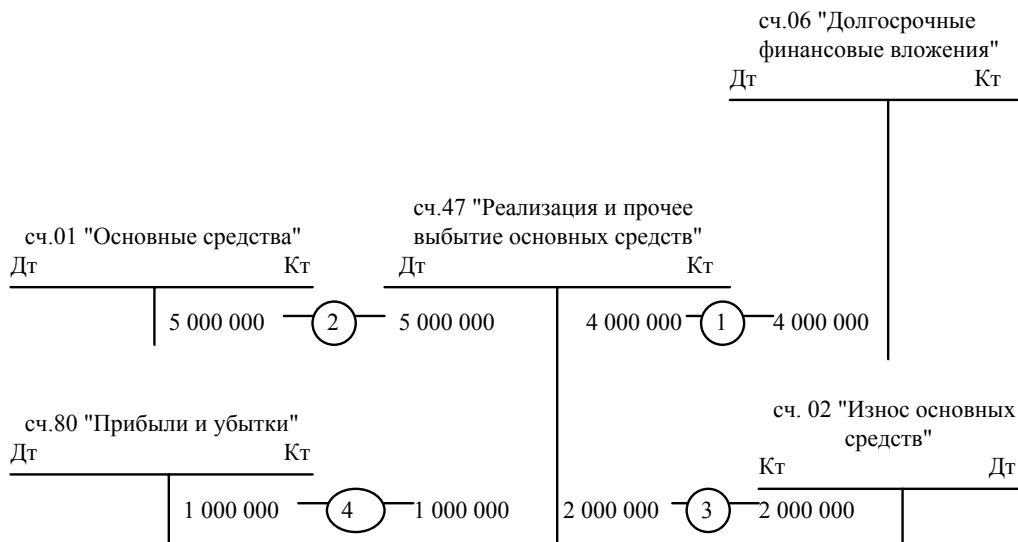
Сопоставлением дебетового и кредитного оборотов по счету 48 “Реализация прочих активов” определяется результат от продажи (перепродажи) акций, который списывается на счет 80 “Прибыли и убытки”.

Доход (прибыль), т.е. превышение продажной цены над балансовой стоимостью относится в кредит счета 80 “Прибыли и убытки” и наоборот, превышение балансовой стоимости над продажной ценой (убыток) - в дебет счета 80 “Прибыли и убытки”.

Доход от продажи (перепродажи) акций является одной из составляющих внереализационных доходов и учитывается при исчислении налогооблагаемой прибыли.

Убыток от реализации акций не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Предприятие может приобрести акции в порядке обменной операции (на иное имущество).

Представим схему операций по приобретению акций в результате обменной операции (в обмен на основные средства приобретены акции).



1. Представление в счет оплаты акций основных средств;
2. Списание первоначальной стоимости основные средств;
3. Списание начисленного износа;
4. Определение финансового результата от реализации основных средств.

При учете приобретения предприятием государственных ценных бумаг также используются счета 06 “Долгосрочные финансовые вложения” и 58 “Краткосрочные финансовые вложения”.

По государственным ценным бумагам предприятием разрешается разницу между суммой фактических затрат на их приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) относить на финансовые результаты.

Погашение (выкуп) и продажа облигаций и других ценных бумаг отражается через счет 48 “Реализация прочих активов”.

**Пример.** Предприятие приобрело десять государственных краткосрочных облигаций номиналом 100 тыс. руб. каждая. Цена размещения этих ценных бумаг составила 900 тыс. руб. за единицу. По истечении срока, оговоренного условиями выпуска облигаций, они были предъявлены предприятием для погашения. При поступлении соответствующей суммы на счет в банке предприятие должно сделать в учете следующие записи:

по Д - счета	48 “Реализация прочих активов”	900000руб.
по К - счета	58 “Краткосрочные финансовые вложения”	900000руб.
по Д - счета	51 “Расчетный счет”	1000000руб.
по К - счета	48 “Реализация прочих активов”	1000000руб.

и

по Д - счета	48 “Реализация прочих активов”	100000руб.
--------------	--------------------------------	------------

по К - счета 80 "Прибыли и убытки"

100000руб.

При продаже облигации, в продажную стоимость которой включены проценты, начисленные к получению с момента их последней выплаты делается запись по Д счета 48 "Реализация прочих активов" и К счетов 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и 58 "Краткосрочные финансовые вложения" на величину учетной стоимости облигации. В дебет счета 48 "Реализация прочих активов" также относятся комиссионные и вознаграждения посредников. Одновременно сумма процента списывается по К счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Процент по облигациям к получению" в корреспонденции со счетом 48 "Реализация прочих активов". Сумма полученной от продажи выручки учитывается по К счета 48 "Реализация прочих активов" и Д счетов 50 "Касса" и 51 "Расчетный счет". Сальдо по счету 48 "Реализация прочих активов" ежемесячно относится на счет 80 "Прибыли и убытки".

В зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета записи по движению приобретенных акций можно вести в разных учетных регистрах.

При использовании компьютерных систем по данным операциям формируются машинограммы - учетные регистры по счету 06 "Долгосрочные финансовые вложения", которые содержат информацию о наличии и движении акций.

При журнально-ордерной форме учета записи по кредиту счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения" могут производиться в журнале-ордере №8 и ведомости №7. Здесь же можно отражать соответствующие данные аналитического учета. Дебетовые обороты по этому счету отражаются в разных журналах-ордерах:

№ 2 - по кредиту счета 51 "Расчетный счет"

№ 2/1 - по кредиту счета 52 "Валютный счет"

№ 8 - по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

№ 13 - по кредиту счетов 01 "Основные средства" и 02 "Износ основных средств" и др.

Отдельно следует рассматривать учет выкупленных собственных акций акционерным обществом. Собственные акции предприятия выкупленные у акционеров отражаются в бухгалтерском учете на счете 56 "Прочие денежные документы".

При выкупе организациями собственных акций у акционеров следует иметь в виду, что если цена выкупа отличается от учетной (номинальной) цены выпускаемых акций, возникшая разница в бухгалтерском учете отражается на счете 80 "Прибыли и убытки" (при цене выпуска ниже номинала) или на счетах учета собственных источников (при цене выпуска выше номинальной стоимости).

Пример. Акционерное общество выкупило 10 собственных акций номинальной стоимостью 1 тыс. руб., по 800 тыс. руб. за штуку. Через месяц был найден покупатель на эти ценные бумаги и заключен договор на продажу по цене 850 тыс. руб. за штуку.

Данные операции будут отражены в бухгалтерском учете следующим образом:

а) при покупке акций обществом:

Д - счетов 56 "Денежные документы"

10000 руб.

87 "Добавочный капитал"

7990000 руб.

К - счетов 50 "Касса"

8000000 руб.

	51 "Расчетный счет"	
б) при продаже акций обществом:		
Д - счета	51 "Расчетный счет"	8500000 руб.
К - счета	56 "Прочие денежные документы"	10000 руб.
	80 "Прибыли и убытки"	8490000 руб.

Сберегательные и депозитные сертификаты, а также чеки учитываются предприятием на счете 55 "Прочие счета в банках", к которому открываются одноименные субсчета по указанным видам ценных бумаг в порядке, предусмотренным планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению.

В последние годы в значительной степени усилилась работа предприятий и организаций с государственными ценными бумагами, при операциях с которыми следует придерживаться методик, приведенных в следующих таблицах. Эта методика учета ГКО (табл. 7.1); облигаций федерального займа (ОФЗ) (табл. 7.2); облигаций государственного сберегательного займа (ОГСЗ) (табл. 7.3); облигаций внутреннего валютного займа (ОВВЗ) (табл. 7.4).

**Таблица 7.1**

**Методика бухгалтерского учета государственных краткосрочных облигаций (ГКО)**

**Примеры типовых проводок**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Документы для основания проводки
	Дебет	Кредит	
Перечисление денежных средств на покупку ГКО на специальный счет (счет депо)	55,76	51	договор об обслуживании на рынке ГКО, платежное поручение
Приобретение ГКО (на сумму фактических затрат: цена покупки, комиссионное вознаграждение дилеру)	58	55,76	отчет Дилера о результатах сделок, бухгалтерская справка
<b>Реализация ГКО (продажа, погашение):</b>			
Списание балансовой стоимости ГКО	48	58	бухгалтерская справка
Списание дополнительных расходов при продаже (комиссионного вознаграждения дилеру)	48	55,76	отчет Дилера о результатах сделок, бухгалтерская справка
Получение средств от реализации	55,76	48	отчет Дилера о результатах сделок, бухгалтерская справка
Определение финансового результата от реализации:			бухгалтерская справка
получение дохода	48	80	
получение убытка	80	48	

**Таблица 7.2**

**Методика бухгалтерского учета облигаций федерального займа (ОФЗ).**

**Примеры типовых проводок**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Документы для основания проводки
	Дебет	Кредит	
Перечисление денежных средств на покупку ОФЗ на специальный счет (счет депо)	55,76	51	договор об обслуживании на рынке ОФЗ, платежное поручение
Приобретение ОФЗ: на сумму фактических затрат: цена покупки,			отчет Дилера о результатах сделок, бухгалтерская справка



комиссионное вознаграждение дилеру; на сумму накопленного купонного дохода (НКД)	06 31,76	55,76 55,76	
<b>Реализация ОФЗ (продажа, погашение):</b>			
Списание балансовой стоимости ОФЗ	48	06	бухгалтерская справка
Списание дополнительных расходов при продаже (комиссионного вознаграждения дилеру)	48	55,76	отчет Дилера о результатах сделок, бухгалтерская справка
Получение средств от реализации (без учета НКД)	55,76	48	отчет Дилера о результатах сделок, бухгалтерская справка
Получение средств от реализации в сумме НКД; в части уплаченного НКД при приобретении	55,76 83	83 31,76	отчет Дилера о результатах сделок, бухгалтерская справка
Определение финансового результата от реализации: получение дохода получение убытка	48 80	80 48	бухгалтерская справка

**Таблица 7.3**

**Методика бухгалтерского учета облигаций государственного  
сберегательного займа (ОГСЗ)**

***Примеры типовых проводок***

Содержание операции	Корреспонденц ия счетов		Документы для основания проводки
	Дебет	Кредит	
Перечисление денежных средств на покупку ОГСЗ	76	51	договор купли-продажи ОГСЗ, платежное поручение
Приобретение ОГСЗ на сумму фактических затрат; на сумму НКД	58 31,76	76 76	бухгалтерская справка
Безвозмездно получены облигации: на стоимость облигаций на сумму НКД	58 31,76	80 80	бухгалтерская справка
<b>Реализация ОГСЗ (продажа, погашение):</b>			
Списание балансовой стоимости ОГСЗ	48	58	бухгалтерская справка
Списание дополнительных расходов при продаже (комиссионного вознаграждения дилеру)	48	76	бухгалтерская справка
Начисление средств от реализации (без учета НКД)	76	48	бухгалтерская справка
Определение финансового результата от реализации: получение дохода получение убытка	48 80	80 48	бухгалтерская справка
Получены средства от реализации	51	76	Платежное поручение, выписка банка

**Таблица 7.4**

**Методика бухгалтерского учета облигаций внутреннего  
валютного займа (ОВВЗ)**

***Примеры типовых проводок***

Содержание операции	Корреспонденц ия счетов		Документы для основания проводки
	Дебет	Кредит	
Приобретены ОВВЗ: в пределах “замороженных” сумм;	06 06	52 83	бухгалтерская справка

курсовая разница			
Перечисление денежных средств на покупку ОВВЗ	76	52,51	договор купли-продажи ОВВЗ, платежное поручение
Приобретение ОВВЗ: на сумму фактических затрат на сумму НКД	06 31,76	76 76	бухгалтерская справка
Получение облигаций в качестве вклада в уставный капитал предприятия: на стоимость облигаций на сумму НКД	06 31,76	75 75	бухгалтерская справка
<b>Реализация ОВВЗ:</b>			
Списание балансовой стоимости ОВВЗ	48	06	бухгалтерская справка
Списание дополнительных расходов при продаже (комиссионного вознаграждения дилеру)	48	76	бухгалтерская справка
Начисление средств от реализации (без учета НКД)	76	48	бухгалтерская справка
Начисление НКД: в части уплаченного НКД при приобретении в оставшейся части	76 76	31,76 80	бухгалтерская справка
Определение финансового результата от реализации: получение дохода получение убытка	48 80	80 48	бухгалтерская справка
Получены средства от реализации	52,51	76	Платежное поручение, выписка банка

#### **7.4. Аналитический и синтетический учет векселей полученных и выданных. Учет дисконтирования векселей**

##### **7.4.1. Бухгалтерский учет векселей полученных**

При отражении в бухгалтерском учете операций с векселями, применяемых при расчетах между организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги предприятия руководствуются указаниями Министерства финансов России, изложенными в письме №142 от 31 октября 1994 года с изменениями и дополнениями “О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемых при расчетах между предприятиями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги”.

В тех случаях, когда организация приобретает указанные векселя как объект финансовых вложений, учет их осуществляется аналогично рассмотренному нами порядку учета финансовых вложений в разделе 7.3.

Ниже будет рассмотрен порядок отражений операций с векселями при расчетах за продукцию (работы, услуги).

Бухгалтерский учет векселей полученных осуществляется на счете 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет “Векселя полученные”.

Товары отгруженные, выполненные работы и услуги, задолженность, которые оформлены векселем покупателя (заказчика) или получены акцептованным переводным векселем, отражаются в учете как реализованные под вексель проводкой:

по Д - счета 62      “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет  
                                 “Векселя полученные”

по К - счета 46      “Реализация продукции, работ, услуг”

Оплаченный вексель проводится проводкой:

по Д-счета 51      “Расчетный счет”

по К-счета 62      “Расчеты с покупателями и заказчиками “, субсчет  
                                 “Векселя полученные”

Пример отражения на счетах бухгалтерского учета векселей полученных.

1. Получен акцептованный вексель за отгруженные товары на 36 млн. руб.

по Д-счета 62      “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет  
                                 “Векселя полученные”

по К-счета 46      “Реализация продукции, работ, услуг”

2. Вексель оплачен в срок на сумму 36 млн. руб.

по Д-счета 51      “Расчетный счет”

по К-счета 62      “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет  
                                 “Векселя полученные”

3. Получен вексель в оплату счета - фактура за отгруженные товары на 11 млн. руб.,  
в том числе проценты по векселю 2 млн. руб.

по Д-счета 62      “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет  
                                 “Векселя полученные”

по К-счетов 46      “Реализация продукции, работ, услуг”  
                                 83      “Доходы будущих периодов”

4. Оплачен вексель на 11 млн. руб.

по Д-счетов 51      “Расчетный счет”

                                 83      “Доходы будущих периодов”

по К-счетов 62      “Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет  
                                 “Векселя полученные”

                                 80      “Прибыли и убытки”

5. Заявлен к протесту ранее полученный переводной вексель на 5 млн. руб.  
Оплачены расходы по протесту 108 тыс. руб.

по Д-счета 63      “Расчеты по претензиям”

по К-счетов 62      “Расчеты с покупателями и заказчиками”  
                                 51      “Расчетный счет”

6. Предъявлен судебный иск по опротестованному векселю.

по Д-счета 63      “Расчеты по претензиям”

по К-счета 51      “Расчетный счет”

7. Взыскано с ответчика по исполнительному листу, выданному под  
опротестованный вексель. Общая сумма, поступившая на расчетный счет  
предприятия, составила 5344 тыс. руб.

по Д-счета 51      “Расчетный счет”

по К-счета 63      “Расчеты по претензиям”

8. Указанный в п. 3 вексель путем индоссамента в пределах срока его действия передан в оплату задолженности поставщику на сумму 10,5 млн. руб.

по Д-счетов 60	“Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
83	“Доходы будущих периодов”
по К-счетов 62	“Расчеты с покупателями и заказчиками”, субсчет “Векселя полученные”
60	“Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
80	“Прибыли и убытки”

Одновременно индоссированный вексель принимается на забалансовый счет 009 “Обеспечения обязательств и платежей выданные”, на котором он числится по дебету для контроля в течение срока исковой давности.

Аналитический учет по счету 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками” ведется по каждому предъявленному покупателям счету. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной: векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил, векселями, дисконтированными (учтенными) в банках, векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

В общем виде бухгалтерские записи представлены в таблице 7.5.

**Таблица 7.5.**

**Бухгалтерские записи по учету операций с векселями**

Операция	Сумма тыс.руб.	Корреспондирующий счет (субсчет)	
		дебет	кредит
Ситуация 1 Получены товарно-материальные ценности под выданный поставщику вексель на общую сумму 240000 тыс.руб., в т.ч. НДС 40000 тыс.руб.	200000 40000	10-1 19-3	60 “Векселя выданные” 60 “Векселя выданные”
Отражена плата за пользование коммерческим кредитом	24000	10-1	60 “Векселя выданные”
Оплата векселя	264000	60 “Векселя выданные”	51
В случае если вексель не оплачен в определенный срок	264000	60 “Векселя выданные”	63
Ситуация 2 Оказан коммерческий кредит с получения дисконта по векселю (280000 т.р.) за товар общей стоимостью 240000 т.р., в т.ч. НДС - 40000	240000	62-3	46
Отражена сумма НДС	400000	46	68
Отражен доход по векселю как по ценной бумаге	40000	62-3	83
Оплачен вексель	280000	51	62-3
Одновременно	40000	83	80
Ситуация 3 Покупка векселя с целью получения дохода от разницы между покупной стоимостью и суммой, обозначенной на векселе Приобретен вексель с вексельной суммой	240000	58	51

300000 тыс. руб. за 240000 тыс.руб.	60000	58	83
Оплата векселя в сумме, указанной на векселе	300000	51	48
Одновременно	300000	48	58
Одновременно разница между номиналом и ценой приобретения относится на финансовый результат	60000	83	80
Ситуация 4 Приобретен дисконтный вексель сроком предъявления не ранее чем через год с вексельной суммой 300000	240000	06	51
Ежемесячно сумма в размере 5000 тыс.руб. списывается на финансовые результаты (300000т.р.-240000т.р.):12	5000	06	80
Погашение векселя	300000	51	48
Одновременно	300000	48	06

#### **7.4.2. Бухгалтерский учет векселей выданных**

Акцептованные к оплате векселя-тратты или выданные векселя в счет оплаты полученных товаров, работ или услуг отражаются на счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Векселя выданные". Когда оформленных векселями операций много без названного субсчета невозможно осуществить контроль за выдачей и оплатой векселей, хотя инструкция к плану счетов предусматривает возможность организации учета без субсчетов. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными предприятием векселями, не списываются со счета 60 "Расчеты с поставщиками и посредниками", а учитываются обособленно в аналитическом учете. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных по поставщикам по выданным векселем, срок оплаты которых не наступил; поставщикам по просроченным оплатой векселям.

Пример отражения на счетах бухгалтерского учета векселей выданных.

1. Получены товары на сумму 152.280.100.руб.

по Д - счета 41 "Товары"

по К - счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

2. Акцептован переводной вексель поставщика на 150 млн. руб.

по Д - счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

по К - счета 62 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Векселя выданные"

3. Перечислена поставщику задолженность по акцептованному счету-фактуре 2.280.100руб.

по Д - счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

по К - счета 51 "Расчетный счет"

4. Оплачен переводной вексель на 150млн. руб. Если выданный или акцептованный вексель не оплачен в определенный срок или оплачен частично, то оставшаяся сумма переносится на субсчет "Векселя выданные", не оплаченные в срок - счет 63 "Расчеты по претензиям".

по Д - счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

по К- счета 51 "Расчетный счет"

#### **7.4.3. Учет дисконтирования векселей**

Продажа векселя его владельцем банку до наступления срока платежа называется учетом (дисконтированием) векселей.

Вексель передается банку по индоссаменту (передаточной подписи). При этом бывший владелец векселя получает всю вексельную сумму за вычетом учетного процента (дисконта, составляющего доход банка от операции учета векселя после наступления срока платежа и получения банком от плательщика по векселю всей вексельной суммы).

Эта операция отражается проводками:

по Д - счетов	51 “Расчетный счет”
	52 “Валютный счет”
по К - счетов	90 “Краткосрочные кредиты банков”
	92 “Долгосрочные кредиты банков”
на полученную от банка сумму и	
по Д - счета	80 “Прибыли и убытки”
по К - счетов	90 “Краткосрочные кредиты банков”
	92 “Долгосрочные кредиты банков”
на величины дисконта (учетного процента, уплаченного банку).	

Закрывается операция дисконта после получения извещения банка об оплате векселя плательщиком. При этом делается проводка:

по Д-счетов	90 “Краткосрочные кредиты банков”
	92 “Долгосрочные кредиты банков”
по К-счетов	06 “Долгосрочные финансовые вложения”
	58 “Краткосрочные финансовые вложения”
	63 “Расчеты по претензиям”

Если плательщик по векселю не выполняет в установленный срок своих обязательств, векселедержатель обязан возвратить денежные средства, полученные от банка. В этом случае делается проводка:

по Д-счетов	90 “Краткосрочные кредиты банков”
	92 “Долгосрочные кредиты банков”
по К-счета	51 “Расчетный счет”

Задолженность по векселю в этом случае продолжает учитываться.

После предъявления претензии по векселю сумма задолженности по векселю списывается на счет 63 “Расчеты по претензиям”.

#### ***7.4.4. Некоторые аспекты учета налогообложения работы с ценными бумагами***

Остановливаясь на вопросе налогообложения операций с ценными бумагами следует учесть, что в связи с изменениями, внесенными в Закон о налоге на прибыль предприятий и организаций, ЦБ РФ, Минфин РФ и ГНС РФ (№№408, 10, ВЕ-6-05/103 от 04 февраля 1997 года) представили совместные разъяснения о порядке применения статей 2, 9 и 10 Закона РФ “О налоге на прибыль предприятий и организаций” при совершении операций с государственными ценными бумагами.

Кроме того Письмом ГНС РФ от 30 апреля 1997 г. №ВЕ-6-36/337 разъяснен порядок предоставления в налоговые органы формы расчетов налогов на доходы по государственным ценным бумагам, исчисляемых и уплачиваемых как их владельцами, так и источником выплаты дохода.

Совместными разъяснениями, в частности определено, что по ставке 15% облагаются у владельцев (продавцов) государственных ценных бумаг, выпущенных после 21 января 1997 года, доходы от операций с указанными ценными бумагами, включая переоценку, продажу, погашение, выплату дохода. Кроме того, по данной ставке владельцем ценных бумаг рассчитывается налог с части суммы накопленного купонного дохода, определяемого как разница между накопленным купонным доходом, полученным при продаже облигаций (либо погашении купона), и накопленным купонным доходом, уплаченным при их приобретении (ОФЗ-ПК, ОГСЗ, ОВВЗ и др.), в тех случаях, когда предусмотрено, что выплата части накопленного купонного дохода производится покупателем продавцу. Прибыль в виде положительной разницы между ценой продажи и ценой покупки ОФЗ (за исключением указанной части накопленного купонного дохода) подлежит налогообложению в установленном порядке (см. Письмо МФ РФ №53 и ГНС РФ от 13.06.95 г. “О некоторых вопросах, связанных с налогообложением облигаций с переменным купонным доходом”). Налог с доходов в виде **процентов** по государственным ценным бумагам РФ удерживается у источника возникновения этого дохода.

Переоценка государственных ценных бумаг предприятиями не проводится.

Итак, Вы знаете, что к ценным бумагам относятся: акции, облигации, сберегательные сертификаты, депозитные сертификаты, векселя. Знаете их классификацию, назначение.

Синтетический учет движения привлеченных средств, полученных в результате выпуска ценных бумаг, ведется на счетах 94 “Краткосрочные займы”, 95 “Долгосрочные займы”.

Аналитический учет ведется по видам выпущенных ценных бумаг, заимодавцам и срокам погашения займов.

В учете погашения ряда видов ценных бумаг имеются особенности.

Дивиденды выплачиваются за счет прибыли оставшейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей.

Дивиденды не выплачиваются по акциям, которые не выпущены в обращение или находятся на балансе.

Бухгалтерский учет инвестиций в акции ведется на счете 06 “Долгосрочные финансовые вложения”.

Аналитический учет ведется по предприятиям, выпустившим акции, и видам акций.

Продажа (перепродажа) акций в учете производится через счет 48 “Реализация прочих активов”. Доход от этой операции является одной из

составляющих внереализационных доходов и учитывается при исчислении налогооблагаемой прибыли.

Учет векселей полученных осуществляется на счете 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”.

Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому предъявленному покупателям счету.

Учет векселей выданных отражается на счете 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.



## **8. Учет арендных операций**

### **8.1. Экономическое содержание арендных отношений**

#### **8.1.1. Понятие и виды аренды. Арендная плата**

**Аренда** - основанное на договоре, срочное, возмездное владение и пользование землей, иными природными ресурсами, предприятиями и другими обособленными комплексами, а также имуществом, необходимым арендатору для самостоятельной хозяйственной и иной деятельности; допускается во всех отраслях и в отношении имущества всех форм и видов собственности.

**Арендодатели** - собственники имущества (получающие дополнительный доход от него), а арендаторы - юридические и физические лица (в том числе иностранные), осуществляющие аренду (они экономят средства на капитальные вложения для покупки, строительства или возведения арендуемых объектов и время на их создание и освоение).

Действующим законодательством установлены следующие виды арендных отношений:

- а) аренда предприятий (организаций) в целом или комплексов;
- б) внутрихозяйственный арендный подряд (аренда цехов, производств и т. д.);
- в) индивидуальная и групповая текущая аренда отдельных объектов:
  - текущая (простая) аренда, когда право собственности сохраняется за арендодателем;
  - аренда с выкупом (финансовая аренда), когда право собственности на имущество переходит к арендатору после полного выкупа этих объектов. По срокам действия арендных договоров аренда может быть долгосрочной (от 5 лет и более) и краткосрочной (до 5 лет);
- г) лизинг.

Размер арендной платы устанавливается по договоренности сторон - арендодателя и арендатора и фиксируется в договоре аренды. Она устанавливается на все арендуемое имущество в совокупности или отдельно по каждому объекту в натуральной, денежной форме или смешанной форме.

### **8.2. Особенности аренды при создании арендного предприятия**

В аренду может быть взято предприятие в целом; в этом случае оно действует на основании устава, утвержденного общим собранием (конференцией) его трудового коллектива, приобретая права юридического лица со дня его государственной регистрации и обязанность учитывать результаты своей деятельности, составлять бухгалтерскую и статистическую отчетность в порядке, установленном государством.

Прибыль арендного предприятия используется по тем же направлениям, что и у других хозяйственных организаций. Прибыль, остающаяся в распоряжении арендаторов, используется по направлениям, определяемым арендным предприятием самостоятельно. А безнормативный метод распределения дохода повышает заинтересованность арендных предприятий в сокращении материальных затрат.

В составе собственности арендного предприятия учитываются произведенная продукция (выполненные работы, оказанные услуги), доходы, полученные в результате хозяйственной деятельности, приобретенное за счет средств арендатора имущество.

### **8.3. Арендный подряд**

Внутрихозяйственный арендный подряд может применяться в государственных и муниципальных унитарных предприятиях, а также на арендных предприятиях (т.е. субаренда).

При переводе на него внутренних подразделений договор аренды заключается между администрацией организации и арендным коллективом, который становится на определенный срок хозяином этого имущества, приобретает полную самостоятельность в организации производства и труда, его оплаты.

В договоре арендного подряда коллектив берет на себя обязанность произвести и передать предприятию либо по его указанию реализовать другим организациям или гражданам предусмотренную в договоре продукцию (работы, услуги), при этом распоряжаясь по своему усмотрению продукцией (работы, услуги), произведенной сверх объема, указанного в договоре, если иное не установлено законодательством или договором.

Этим же договором определяются размеры и порядок участия арендного коллектива в расходах и платежах предприятия.

Администрация предприятия может предоставить арендному коллективу право заключать хозяйственные договоры от своего имени. Такой коллектив вправе открыть счет в учреждениях банков.

Доходы арендных коллективов образуются из выручки после внесения арендной платы, возмещения материальных затрат и отчислений, предусмотренных договором, используются ими самостоятельно и изъятию не подлежат.

Наиболее полно принципы внутрихозяйственного арендного подряда реализуются там, где внутренние подразделения имеют законченный цикл и результаты их деятельности могут быть определены обособлено и достаточно точно.

### **8.4. Лизинговые отношения**

В условиях развитой рыночной экономики арендные отношения оформляются в виде лизинга или лизинговой сделки (операции), субъектами которой являются изготовитель имущества, арендатор (лизингополучатель) и лизинговый посредник (лизингодатель) в лице специализированной фирмы.

Объектами арендных сделок обычно служат дорогостоящие виды производственного оборудования (в частности, ЭВМ, самолеты, суда).

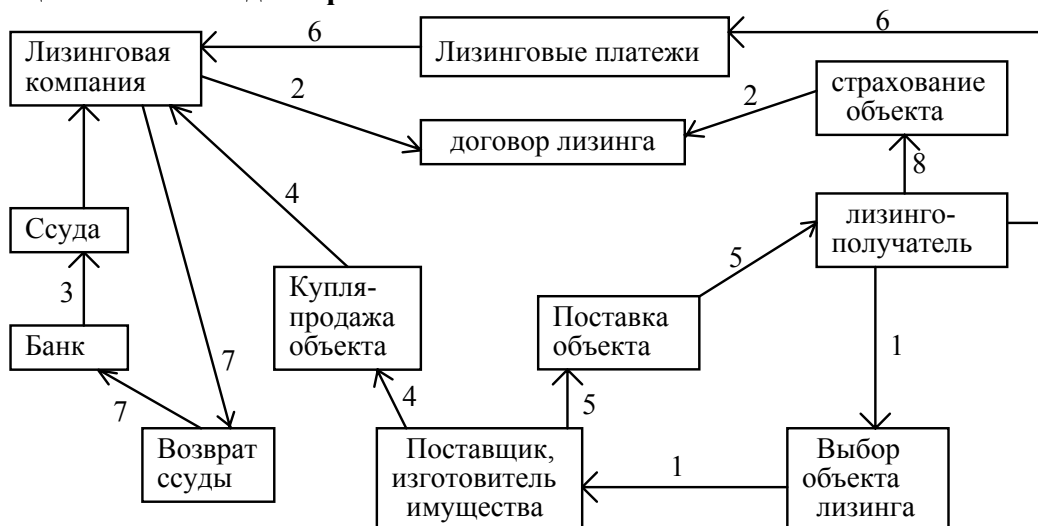
Различают следующие виды лизинга:

- 1) при полном лизинге производится сдача имущества в лизинг на срок, меньший, чем период амортизации основных средств. По истечении срока договора лизинга лизингополучатель вправе либо завершить лизинговые платежи и вернуть имущество лизингодателю, либо возобновить договор на новых условиях и закупить имущество по согласованной цене. При этом лизингодатель предоставляет сопутствующие услуги по обслуживанию, ремонту, страхованию имущества;
- 2) финансовый лизинг: лизингополучатель делает заказ лизингодателю на приобретение нужного ему оборудования и других основных средств у конкретного изготовителя и возвращает ему его полную (близкую и полной) стоимость в течение твердо установленного срока в виде лизинговых платежей, общая сумма которых включает также комиссионное вознаграждение лизингодателю, иные затраты лизингодателя, предусмотренные договором лизинга (проценты за кредитные ресурсы и т. д.).

Лизингодатель выступает как финансирующая организация и в его обязанности, кроме прочего, входят техническое обслуживание машин, оборудования, их ремонт, страхование, уплата налогов. Принципы функционирования финансового лизинга можно представить в виде схемы 8.1.

**Схема 8.1.**

**Принципиальная модель финансового лизинга**



К недостаткам финансового лизинга можно отнести невозможность продать ставшее ненужным имущество до окончания срока лизинговых платежей. Лизингополучатель не может в полной мере использовать налоговые льготы на новые инвестиции, т. к. не является собственником техники.

К преимуществам можно отнести:

- лизингополучатель в отличие от собственника страхует себя от морального устаревания техники;
- лизингодателю предоставляются налоговые льготы на новые инвестиции и благоприятные методы списания основного капитала.

## 8.5. Учет текущей аренды основных средств

### 8.5.1. Договор текущей аренды

В соответствии с действующим в нашей стране законодательством право сдачи имущества в текущую аренду предоставлено собственнику. Арендодателями могут быть также органы и организации, уполномоченные собственником сдавать имущество в аренду.

Отношение арендодателя и арендатора определяет договор аренды, где предусматриваются состав передаваемого в аренду имущества, размеры арендной платы, сроки аренды, распределение обязанностей сторон по полному восстановлению и ремонту арендованного имущества, ответственность сторон и т. д.

Стоимость арендованного имущества указывается в договоре по оценке арендодателя этого имущества на момент его сдачи в аренду с учетом фактического износа. Срок предстоящей службы определяется соглашением сторон, но не может превышать срока полной амортизации имущества, исчисленного исходя из действующих норм амортизации.

## 8.6. Учет текущей аренды у арендодателя

Арендодатель отражает передачу подлежащих возврату объектов основных средств арендатору путем корреспонденции между различными субсчетами единого 01 счета:

Д 01 (субсчет “Основные средства, переданные в аренду”)

К 01 (субсчета “Основные средства в эксплуатации”, “Основные средства в запасе” и др.)

Передача объектов учитывается по балансовой стоимости.

Амортизационные отчисления при текущей аренде производит арендодатель: Д 80; К 02.

Амортизация сданных в аренду объектов основных средств возмещается арендодателю из арендной платы и потому не должна включаться в себестоимость продукции.

Начисление арендной платы за отчетный период формирует **арендный доход** и отражается у арендодателя следующей бухгалтерской записью: Д 76; К 80.

Если же начисление арендной платы произведено авансом, то Д 76; К 83.

Полученную от арендатора арендную плату отражают по Д счетов по учету денежных средств (50, 51, 52) и К 76.

Возможен вариант учета без использования 76 счета:

- начисление арендной платы не отражают;
- поступление записывают по Д счетов денежных средств и К 80;
- поступление арендной платы, начисленной авансом, отражают записью: Д 83; К 80.

Увеличение первоначальной стоимости основных средств, возвращенных арендатором, на стоимость произведенных ими капиталовложений в арендованное имущество (т.е. на реконструкцию, модернизацию, усовершенствование) отражается бухгалтерской записью: Д 08; К 60 или К 76 и одновременно Д 01; К 08.

## 8.7. Учет краткосрочной аренды у арендатора

Арендатор учитывает арендованные объекты за балансом на отдельном счете 001 “Арендованные основные средства”. Начисленную за отчетный период арендную плату он учитывает как издержки производства и обращения:

Д 25, 26, 43, 44 - на сумму арендной платы.

К 76.

Если арендная плата начислена авансом (в счет будущих отчетных периодов): Д 31; К 76 с последующим отнесением сумм, учтенных на 31 счете, в Д перечисленных выше счетов.

Если ремонт по условиям договора производят за счет арендатора, он относит эти затраты на издержки производства и обращения своей деятельности с К 23 или К 60. Если ремонт осуществлен за счет арендодателя, в бухгалтерии арендатора дебетуют счет Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (76) и кредитуют те же счета.

Перечисление арендодателю сумм арендной платы: Д 76; К 51.

Осуществленные за счет арендатора капитальные вложения в арендованные основные средства: Д 01; К 08.

Стоимость капитальных вложений, переданных арендодателю, после возврата арендованного имущества списывается в общеустановленном порядке через счет 47.

Возврат арендованного имущества отражается путем списания соответствующей суммы с забалансового 001 счета.

При аренде объектов у государственных и муниципальных унитарных предприятий арендатор перечисляет арендную плату балансодержателю (даже в тех случаях, когда арендодателем выступает комитет по имуществу), который из полученной арендной платы удерживает суммы амортизации и другие понесенные им расходы, остальную сумму арендной платы он перечисляет в доход соответствующего бюджета:

1. При начислении амортизации:

Д 80; К 02.

2. При начислении других расходов, возмещаемых из арендной платы: Д 76; К Производственных затрат.

3. При получении арендной платы:

Д 51; К 76 - в части понесенных других расходов

К 88 - на остальную часть арендной платы.

### **8.8. Учет долгосрочной аренды с правом выкупа**

При долгосрочной аренде право собственности на арендованное имущество после полного его выкупа переходит к арендатору. В международной практике она рассматривается как разновидность лизинговых сделок.

#### **8.8.1. Оценка арендуемого имущества**

Цена выкупа имущества определяется соглашением сторон. Теоретической основой является остаточная стоимость объектов, но на практике могут быть отклонения, зависящие от дефицитности данного вида основных средств, их фактического, а не начисленного износа и др., в частности, определенную роль играет арендная плата.

Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета рекомендуется у арендатора учитывать долгосрочно арендуемые основные средства не по первоначальной, балансовой, а по выкупной стоимости. У арендодателя их передачу в аренду предлагается отражать в учете как реализацию таких объектов.

Поскольку долгосрочная аренда представляет собой форму кредитования арендатора, то сумма платежа включает в себя сумму погашения стоимости объекта основных средств и проценты. Если порядок погашения кредита и уплата процентов по нему производится равными суммами, равная сумма платежа (П) определяется по формуле сложных процентов:

$$П = \frac{C_n \times p}{1 - (1 + p)^{-t}}, \text{ где}$$

$C_n$  - стоимость объекта основных средств (сумма кредита), руб.;

$p$  - процентная ставка, %;

$t$  - количество сроков выплаты кредита.

#### **8.8.2. Учет долгосрочной аренды у арендодателя**

Для учета переданного имущества в долгосрочную аренду с выкупом предусмотрен специальный синтетический счет 09, который использует организация

- арендодатель для обобщения информации о состоянии расчетов с арендатором за основные средства, переданные на условиях долгосрочной аренды.

При передаче объектов в долгосрочную аренду арендодатель списывает их стоимость со своего баланса, дебетуя при этом счет 47 по первоначальной стоимости. Фактический износ объекта отражается К 47 и Д 02.

Далее стоимость сданных в аренду объектов в согласованной с арендатором оценке (выкупной цене) относится: Д 09, К 47.

Кредитовое сальдо по счету реализации, представляющее собой разницу между выкупной и остаточной стоимостью объектов, является дополнительным доходом арендодателя и потому относится на 83 счет.

При выкупе арендованных основных средств арендатором до окончания срока аренды засчитывается поступление денежных средств в счет выкупа до этого периода и сторнируется неполученный арендный доход в связи с досрочным выкупом основных средств: Д 09; К 83.

Выкупные платежи, поступившие арендодателю после окончания договорного срока долгосрочной аренды, отражаются: на счетах денежных средств и К 47.

Аналитический учет арендных обязательств к поступлению ведется обособлено по каждому договору аренды.

### ***8.8.3. Учет долгосрочной аренды у арендатора***

Арендатор принимает арендованные основные средства на свой баланс по договорной (выкупной) цене; используются два счета: 03 и 97. На 03 счете учитывают наличие и движение арендованных объектов, на 97 счете - состояние расчетов с арендодателями.

Износ долгосрочно арендуемых основных средств начисляет арендатор и включает в свои издержки производства (в сумме амортизации по действующим нормам, исходя из согласованной (выкупной) оценки объектов).

Оприходование поступивших в организацию долгосрочно арендуемых основных средств отражается: Д 03; К 97.

Сумма начисленных процентов проводится по К 97 в корреспонденции Д 81.

Для наглядности целесообразно использовать счет 76:

- начисление арендных платежей за очередной год, проценты и другие доходы арендодателя отражают по К 76;
- перечисление этих доходов - по Д 76 в корреспонденции со счетами по учету денежных средств.

Досрочный выкуп в бухгалтерском учете арендатора отражается:

Д 97; К 51, 52 - на сумму основного платежа за время фактической аренды.

Д 81; К 51, 52 - на сумму оплаченных процентов и других доходов арендодателя.

Д 03; К 51, 52 - на сумму выкупа, превышающую первоначальные арендные обязательства.

Перевод арендованных основных средств в собственность организации: Д 01; К 03 - на сумму общей выкупной стоимости объектов.

Одновременно сумма износа по этому объекту, числящаяся на 02 счете, переносится на субсчет этого счета, где учитывают износ собственных основных средств организации (02 - 1).

Если по окончании долгосрочной аренды объект основных средств возвращается арендодателю, то в учете делают записи: Д 02; К 03 - таким образом арендодатель отражает выбытие из эксплуатации объектов аренды и одновременно списывает начисленный по ним износ.

## **8.9. Учет лизинговых операций**

Учет лизинговых операций с внедрением финансового лизинга будет более сложным. У лизингодателя при лизинге должны обособленно учитываться затраты по обслуживанию, ремонту и страхованию каждого объекта, сданного в лизинг; у лизингополучателя - определяться эффективность каждого этапа или вида аренды.

При финансовом лизинге возникает потребность учета взаимоотношений лизингодателя с финансовым посредником.

При организации бухгалтерского учета операций по договору лизинга необходимо руководствоваться

- Временным положением о лизинге, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 29 июня 1995 года № 633( с учетом внесенных изменений и дополнений).

- Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ утв. Приказом МФ РФ от 26.12.94 №170.

- Планом счетов бухгалтерского учета и инструкций по его применению утв. Приказом МФ СССР от 01.11.91 №56

- Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга утв. Приказом МФ РФ от 17.02.97 №15

### **8.9.1. Учет у лизингодателя**

Покупку лизингового имущества по заявке лизингополучателя у организации - изготовителя этого имущества лизингодатель отражает в обычном порядке на счете 08. При передаче объектов в лизинг их стоимость он переносит на 01 счет (субсчет 2 - "Лизинговое имущество").

Затраты лизингодателя по амортизации этого имущества, по оплате процентов за кредит под это имущество, по страхованию имущества лизингодатель включает в свои издержки производства (обращения).

Причитающиеся с лизингополучателя платежи, включающие в себя суммы возмещения полной (близкой к ней) стоимости лизингового имущества, понесенные затраты (см. выше), комиссионные вознаграждения и иные затраты лизингодателя, предусмотренные договором лизинга, лизингодатель отражает: К 46 в корреспонденции со счетом 62 или 51 - в зависимости от принятого порядка учета выручки от реализации. В Д 46 относят понесенные затраты и оказанные лизингополучателю услуги.

Затраты, связанные с приобретением лизингового оборудования( имущества) за счет собственных средств, отражаются

Дт 08                      Кт 51,60,69,70,71 и др.

Имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением приходятся

Дт 03                      Кт сч. 08

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается лишь записями в аналитическом учете по счету 03 “Доходные вложения в материальные ценности”.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то передача лизингового имущества лизингополучателю отражается следующими проводками:

а) Дт сч 76                      Кт сч 47- на сумму задолженности по лизинговым платежам согласно договору лизинга;

б) Дт сч 47                      Кт сч 03- на стоимость лизингового имущества;

в) в корреспонденции со сч 83 “Доходы будущих периодов” на разницу между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества.

При этом лизингодатель принимает указанное имущество на забалансовый учет (счете 021 “Основные средства, сданные в аренду”).

Затраты лизингодателя учитываются на счете 20 “Основное производство”.

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества, учитываемого лизингодателем на своем балансе( на счете 03 “Доходные вложения в материальные ценности”), производится равномерно

Дт 20                      Кт02

Ежемесячно накопленные на счете 20 “Основное производство” суммы списываются

Дт 46                      Кт20

Начисление лизинговых платежей

Дт 62                      Кт 46

Поступление платежей

Дт 50,51,52                      Кт 62

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то причитающаяся по договору лизинга сумма лизингового платежа, поступившая в отчетном периоде отражается

Дт 50,51,52                      Кт 76

Дт 83                      Кт 80- в части, приходящейся на сумму лизингового платежа.

При возврате лизингового имущества

Дт 01                      Кт 03

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя

Дт 03                      Кт 76 на сумму остаточной стоимости

Если при этом возвращается имущество с полностью погашенной стоимостью, то оно приходится на счет 03“Доходные вложения в материальные ценности” по условной оценке 1000 рублей.

Вышеприведенную корреспонденцию счетов можно представить в таблице 8.1:

**Таблица 8. 1.**

**Корреспонденция счетов по учету лизингового имущества у лизингодателя**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит
	Получение лизингового имущества		
1.	Приобретение лизингово имущества за счет собственных или заемных средств(без учета	08.4	60



	НДС)		
2.	Учен НДС по приобретенному основному средству	19.1	60
3.	Оприходованно имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга (в сумме всех затрат, связанных с его приобретением)	03.1	08.4
4.	Оплачен счет поставщика по приобретенному основному средству	60	51
5.	Предъявлен к возмещению из бюджета НДС по приобретенному основному средству	68.2	19.1
	<b>Передача лизингового имущества лизингополучателю</b> <b>Вариант 1:</b> имущество учитывается на балансе лизингодателя		
1.	Начислены причитающиеся по договору суммы лизинговых платежей	62	46
2.	- НДС в сумме полученных лизинговых платежей	46	68.2
	- НДС по неполученным платежам	46	76.3
3.	Получены лизинговые платежи	51	62
	<b>Вариант 2:</b> имущество учитывается на балансе лизингополучателя		
1.	Начислена задолженность по лизинговым платежам согласно договору лизинга	76.2	47
2.	Отражена стоимость переданного лизингового имущества	47	03.1
	Одновременно переданное имущество принимается на забалансовый учет	021	
3.	Начислен НДС	47	76.3
4.	Определена разница между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества	47	83
5.	Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей, в т.ч. НДС	76.2	51
	В части, приходящейся на сумму Лизингового платежа:		
	- НДС	76.3	68.2
	- Прибыль	80.2	83

Сч. 76.2 - "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" с/с "Задолженность по лизинговым платежам"

### 8.9.2. Учет у лизингополучателя

Лизингополучатель стоимость лизингового имущества учитывает на забалансовом счете Арендованных основных средств (001).

Причитающиеся в соответствии с договором лизинга лизинговые платежи лизингополучатель включает в издержки производства (обращения) в полном

размере. По мере вноса лизинговых платежей начисления учитываются на Д 76, а кредитуются счета, предназначенные для учета денежных средств.

По окончании срока договора лизинга договаривающиеся стороны определяют, продолжить договор на дополнительный срок, вернуть лизинговое имущество или выкупить его у лизингодателя с зачислением в состав собственных основных средств.

Лизингополучатель отражает стоимость поступившего лизингового имущества на счете 001 "Арендованные основные средства".

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, отражается

Дт 08            Кт 76

Затраты, связанные с получением лизингового имущества, и стоимость поступившего лизингового имущества списываются

Дт 01            Кт 08

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей за отчетный период отражаются по кредиту счета 76:

Дт 20            Кт 76

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то начисление лизинговых платежей отражается следующим образом:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет арендные обязательства в корреспонденции со счетом

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

Начисление амортизационных отчислений

Дт 20            Кт 02

При возврате лизингового имущества лизингодателю, его стоимость списывается с забалансового учета (счет 001 "Арендованные основные средства").

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то возврат лизингового имущества лизингодателю при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей отражается на счете 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств":

Дт 47            Кт 01

Дт 02            Кт 47

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода в права собственности списывается с забалансового счета 001 “Арендованные основные средства”

Одновременно производится запись на эту стоимость

Дт 01                      Кт 02

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то при выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей производится на счетах 01 “Основные средства” и 02 “Износ основных средств” внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

В случае осуществления выкупа до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относятся

Дт 31 “Расходы будущих периодов”,

Кт 76 субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”.

В случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников.

Дт счетов 81 “Использование прибыли” или 88 “Нераспределенная прибыль”  
Кт 76 субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то досрочно перечисленные платежи относятся либо кв дебет счета 31 “Расходы будущих периодов”, либо в дебет счетов учета собственных источников организации, счет 81 “Использование прибыли”, счет 88 “Нераспределенная прибыль” в корреспонденции со счетом 02 субсчет “Износ имущества сданного в лизинг”

одновременно указанная сумма

Дт 76 субсчет “Задолженность по лизинговым платежам”

Кт 76 субсчет “Арендные обязательства”.

Приведенную информацию по корреспонденции счетов по учету лизингового имущества у лизингополучателя можно представить в табличной форме (Табл. 8.2.)

**Таблица 8.2.**

**Корреспонденция счетов по учету  
лизингового имущества у лизингополучателя**

№	Содержание хозяйственной операции	Корресп. счетов	
		Дебет	Кредит

1.	<b>Вариант 1:</b> учет на балансе лизингодателя по стоимости, обусловленной договором лизинга	001	
2.	Начисление лизинговых платежей (без НДС) НДС	20 или44 19	76.2 76.2
3.	Выкупленно лизинговое имущество	01.1	001 02.1
	<b>Вариант 2:</b> учет на балансе лизингополучателя		
1.	Стоимость поступившего имущества согласно договора лизинга (без НДС)	08.4	76.1
2.	НДС, входящий в стоимость поступившего по лизингу имущества	19.1	76.1
3.	Стоимость поступившего имущества, с учетом затрат, связанных с его получением	01.2	08.4
4.	Начисление лизинговых платежей, причитающихся лизингодателю	76.1	76.2
5.	Начисление износа на полученное лизинговое имущество	20 или44	02.2
6.	Оплата причитающихся лизингодателю лизинговых платежей (в т.ч. НДС)	76.2	51
7.	Предъявление к возмещению из бюджета НДС, входящего в сумму произведенных лизинговых платежей (по мере оплаты)	68.2	19.1
8.	Выкуп лизингового имущества	01.1 02.1	01.2 02.2

## 9. Учет собственного капитала, кредитов и займов, и финансовых результатов

### 9.1. Учет собственного капитала

#### 9.1.1. Уставный капитал

Уставный капитал представляет собой зарегистрированную в учредительных документах (уставе предприятия) величину собственного капитала, внесенную учредителями (участниками) в виде денежных средств или другого имущества (основные средства, нематериальные активы, материальные ценности, ценные бумаги) при организации предприятия.

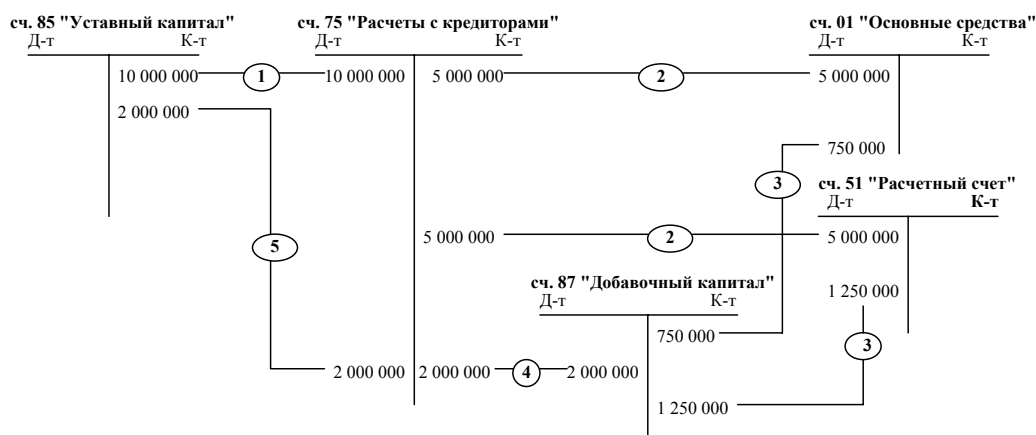
Уставный капитал отражается с учетом особенностей организационно-правовой формы создаваемого предприятия:

- в обществах с ограниченной (полной) ответственностью - в сумме долей учредителей (участников) определенных учредительными документами размеров;
- в хозяйственных товариществах - в сумме долей (вкладов) учредителей в уставный (складочный) капитал;
- в акционерных обществах - в совокупной номинальной стоимости акций всех видов (обыкновенных и привилегированных);
- в производственных кооперативах - в сумме паевых взносов в виде денежных средств и другого имущества, объединенного членами кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности;
- на государственных и муниципальных унитарных предприятиях, основанных на правах хозяйственного ведения или оперативного управления, - в сумме имущества, закрепленного собственником этого имущества за предприятием.

Схематично операции по формированию уставного капитала акционерного общества можно представить следующим образом.

#### Схема 9.1.

#### Схема операций по формированию уставного капитала акционерного общества



1) Регистрация объявленного уставного капитала.

2) Оплата акций в пределах номинальной стоимости.

3) Оплата акций сверх номинальной стоимости (эмиссионный доход).

4) Распределение эмиссионного дохода между акционерами.

5) Направление эмиссионного дохода на увеличение уставного капитала.

Величина уставного капитала предприятия, зафиксированная в учредительных документах, остается постоянной до момента вынесения участниками (учредителями) решения об изменении (увеличении, уменьшении) его размера. Такое изменение возможно лишь после регистрации новой величины уставного капитала предприятия.

Учет движения уставного капитала осуществляется на счете 85 “Уставный капитал”. Счет пассивный, фондовый, кредитовое сальдо счета показывает сумму зарегистрированного уставного капитала, оборот по дебету - уменьшение уставного капитала при выходе из состава акционерного общества учредителей, оборот по кредиту - увеличение уставного капитала по различным причинам в соответствии с законодательством. Учет операций, отражаемых на счете 85 “ Уставный капитал”, ведется в журнале-ордере N12.

**Таблица 9.1.**

**Отражение операций по учету движения средств уставного капитала  
Сч. 85 “ Уставный капитал”**

Дебет	Кредит
	С.Н. - сумма зарегистрированного уставного капитала
75- Уменьшение уставного капитала при выходе акционеров или участников из общества	Образование уставного капитала в момент регистрации - 75
87 – Уменьшение уставного капитал для покрытия убытков акционерного общества	Увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли - 87 То же за счет чистой прибыли - 81

Акционеры общества регистрируются в специальном реестре АО. Аналитический учет расчетов по вкладам акционеров ведется с каждым из них в карточках или ведомостях, в которых отражаются сумма задолженности по вкладам в уставный капитал, дата ее погашения, суммы внесенных активов в погашение задолженности. На сумму приобретенных акций учредители могут внести основные средства, нематериальные активы, денежные средства в рублях или иностранной валюте и другие материальные ценности. Основанием для ведения аналитического и синтетического учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал служат учредительные документы, акты приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.

После регистрации акционерного общества на сумму зарегистрированного уставного капитала образуется задолженность акционеров перед обществом. Для учета расчетов с учредителями используется счет 75 “Расчеты с учредителями”.

Счет активно-пассивный, служит для учета расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал и для учета расчетов с учредителями по начисленным им доходам.

Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал отражаются на счете 75 субсчет 1 “ Расчеты по вкладам в уставный капитал”. Расчеты по начисленным учредителям доходам отражаются на счете 75 субсчет 2 “ Расчеты по доходам”.

Субсчет 75-1”Расчеты по вкладам в уставный капитал” - активный, сальдо дебетовое отражает сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал на начало месяца; оборот по дебету - возникновение новой задолженности учредителей

по вкладам в уставный капитал в отчетном месяце; оборот по кредиту - сумму погашенной дебиторской задолженности, внесенной в виде денежных средств и материальных ценностей, имущества.

**Таблица 9.2.**

**Отражение операций по расчетам с учредителями  
Сч.75-1” Расчеты по вкладам в уставный капитал”**

Дебет	Кредит
С.Н. - сумма задолженности учредителей на начало отчетного месяца	
85 – Образование задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал	Погашение задолженности учредителей при внесении: основных средств - 01 нематериальных активов - 04 денежных средств - 50,51,52 прочих активов - 10,12,41

Для учета расчетов с акционерами по доходам используется субсчет 75-2 “Расчеты по доходам”. Субсчет пассивный, сальдо кредитовое означает сумму задолженности АО перед акционерами. Кредит субсчета 75-2 корреспондирует с дебетом счета 81 “Использование прибыли”. Дебет счета 75-2 корреспондирует с кредитом счетов 68,75-1,51,50, а при начислении дивидендов акционерам, работающим в АО, со счетом 70” Расчеты с персоналом по оплате труда”.

Дивиденды начисляются на основании протокола и решения собрания акционеров, по справке бухгалтерии, в которой отражаются и суммы удержанных налогов. Перечисление и выплата доходов осуществляются на основании расходных кассовых ордеров и платежных поручений. Аналитический учет расчетов с акционерами по доходам ведется по каждому акционеру в ведомости №7. Синтетический учет расчетов по доходам акционеров ведется в журнале-ордере № 8.

**Таблица 9.3.**

**Отражение операций по расчетам с акционерами  
Сч.75-2 “Расчеты по доходам”**

Дебет	Кредит
68 - Суммы удержанного подоходного налога с акционеров (физических и юридических лиц)	С.Н. - сумма задолженности акционерам по доходам
75-1 - Суммы дивидендов направленных акционерами на погашение их задолженности по вкладам в уставный капитал	Суммы начисленных дивидендов за отчетный период - 81
50,51 - Суммы доходов, перечисленные акционерам	Суммы начисленных дивидендов по привилегированным акциям в случае когда размер полученной прибыли меньше сумм, причитающихся к выплате по дивидендам - 88

Сформированный уставный капитал предприятия в размере предусмотренном учредительными документами (Дт 75-1 Кт 85), отражается в виде дебиторской

задолженности на счете 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 1" Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

Задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал уменьшается по мере взносов денежными средствами (Дт 50,51,52 Кт 75-1), основными средствами (Дт 01 Кт 75-1), нематериальными активами (Дт 04 Кт 75-1), товарно-материальными ценностями (Дт 07,10,12 Кт 75-1), ценными бумагами (Дт 06, 58 Кт 75-1). Основные средства, нематериальные активы, товарно-материальные ценности, вносимые в счет вкладов, оцениваются по согласованию учредителей, зафиксированному в учредительном договоре, или по соглашению сторон.

Уменьшение уставного капитала (Дт 85 Кт 75-1) влечет за собой частичный возврат взносов участниками (Дт 75-1 Кт 50, 51) или уменьшение номинальной стоимости акций с возвратом акционерам возникшей разницы. Возврат доли в уставном капитале одному из учредителей (участников) по решению других учредителей (участников) (Дт 75-1 Кт 50, 51, 52 и др.) не ведет к уменьшению величины уставного капитала, а рассчитывается как оплата выкупленной доли вышедшего учредителя (участника). В последующем эта доля может быть продана другим учредителям (участникам) или акционерам.

Корреспонденция счетов по формированию уставного капитала может быть представлена в таблице № 9.4.

**Таблица 9.4.**

**Корреспонденция счетов по формированию уставного капитала**

№	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
1.	Отражение сформированного (предусмотренного учредительным договором) уставного капитала	Дт 75-1	Кт 85
2.	Уменьшение задолженности учредителей по вкладу в уставный капитал за счет взноса российскими участниками: основных средств денежных средств материалов и МБП нематериальных активов	Дт 01 Дт 50,51,52 Дт 10 Дт 04	Кт 75-1 Кт 75-1 Кт 75-1 Кт 75-1
3.	Внесены средства в валюте зарубежными участниками		
3.1	Согласованный курс совпадает с курсом валюты на дату зачисления	Дт 52	Кт 75-1
3.2.	Согласованный курс меньше курса на дату зачисления: на величину по согласованному курсу на положительную курсовую разницу	Дт 52 Дт 52	Кт 75-1 Кт 87-4
3.3.	Согласованный курс выше курса на дату зачисления: на величину по действующему курсу на отрицательную курсовую разницу	Дт 52 Дт 87-4	Кт 75-1 Кт 75-1

**9.1.2. Резервный капитал**



В соответствии с действующим законодательством и учредительными документами предприятия могут создавать резервный капитал, предназначенный для покрытия возможных в будущем непредвиденных убытков, потерь. Резервный капитал образуется за счет отчислений от прибыли в размерах, установленных уставом или учредительными документами предприятия.

Учет наличия и движения средств резервного капитала организуется на счете 86 "Резервный капитал". Счет пассивный, фондовый, имеет кредитовое сальдо, показывающее сумму неиспользованного резерва на начало месяца, оборот по дебету - использование резерва на строго установленные цели, оборот по кредиту - образование резерва.

**Таблица 9.5.**

**Отражение операций по движению средств резервного капитала**

**Сч. 86 "Резервный капитал"**

Дебет	Кредит
	С.Н. - сумма неиспользованного резервного капитала
80 – Использование капитала на покрытие убытков отчетного года 75,70 – Начисление дивидендов за счет резервного капитала при недостаточности прибыли	Образование капитала за счет отчислений от чистой прибыли - 81 Образование капитала за счет отчислений от балансовой прибыли - 80 Сумма полученного эмиссионного дохода - 51

Корреспонденция счетов по учету наличия и движения резервного капитала представлена в таблице 9.6.

**Таблица 9.6.**

**Корреспонденция счетов по учету наличия и движения резервного капитала**

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов
1	Произведены отчисления от прибыли в установленном размере на образование (пополнение) резервного капитала	Дт 81 Кт 86
2	Страховое возмещение, поступившее от страховщика	Дт 65 Кт 86
3	Перечислены в резервный капитал средства фонда накопления, фонда социальной сферы, фонда потребления, нераспределенной при-были	Дт 88 Кт 86
4	Списаны утраченные в результате экстремальных ситуаций чрезвычайных обстоятельств в пределах, имеющих в резервном фонде: - основные средства - незавершенное капитальное строительство - оборудование, требующее монта-жа, включая соответствующую часть НДС - производственные запасы, включая	Дт 86 Кт 47 Дт 86 Кт 08 Дт86 Кт 07,19

	соответствующую часть НДС - незавершенное производство основное, вспомогательное - готовую продукцию и товары - финансовые вложения - долгосрочные, краткосрочные - денежные средства	Дт 86 Кт 10,12,19  Дт 86 Кт 20,23  Дт 86 Кт 40,41 Дт 86 Кт 06,58  Дт 86 Кт 50,56
<b>№ п/п</b>	<b>Содержание операции</b>	<b>Корреспонденция счетов</b>
5	Расходы предприятия на устранение последствий экстремальных ситуаций и чрезвычайных обстоятельств: - начислена заработная плата - начислены платежи в установленном размере к оплате труда - услуги вспомогательных производств - акцептованы счета сторонних организаций, включая НДС	 Дт 86 Кт 70 Дт 86 Кт 69,68  Дт 86 Кт 23 Дт 86 Кт 60, 76
6	Распределены средства резервного капитала между учредителями (участниками)	Дт 86 Кт 75
7	Направлены средства резервного капитала на покрытие убытков отчетного года, прошлых лет	Дт 86 Кт 88
8	Выплата акционерам дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии прибыли (наличии убытка)	Дт 86 Кт 75-2

### **9.1.3. Добавочный капитал**

Учет добавочного капитала осуществляется на одноименном пассивном счете 87. Этот счет имеет три субсчета:

- 1” Прирост стоимости имущества при переоценке”;
- 2” Эмиссионный доход”;
- 3” Безвозмездно полученные ценности” и др.

На субсчете 87-1”Прирост стоимости имущества при переоценке” учитывают увеличение размеров собственного капитала в результате проводимых по постановлению Правительства Российской Федерации переоценок основных средств.

На субсчете 87-2” Эмиссионный доход” при формировании уставного капитала в АО учитывается разница между номинальной и продажной стоимостью акций при их реализации по цене выше номинала.

На субсчете 87-3” Безвозмездно полученные ценности” отражаются безвозмездно полученные ценности и потери предприятия при безвозмездной передаче имущества. По дебету субсчета 87-3 в корреспонденции с кредитом счетов реализации (46, 47, 48) учитываются потери предприятия при безвозмездной

передаче юридическим и физическим лицам имущества: основных средств, производственных запасов, готовой продукции, работ, услуг и товаров. По кредиту субсчета 87-3 учитываются безвозмездно полученные предприятием ценности: основные средства; нематериальные активы; оборудование к установке; объекты незавершенного строительства; материалы; малоценные предметы; денежные средства и долгосрочные и краткосрочные ценные бумаги.

Средства добавочного капитала могут быть использованы на увеличение уставного капитала (Дт 87 Кт 85), погашение балансового убытка за отчетный год (Дт 87 Кт 88-1), распределены между учредителями предприятия (Дт 87 Кт 75), но не могут быть направлены предприятием на цели потребления.

Аналитический учет по счету 87 должен обеспечить получение необходимой информации по направлениям использования средств.

Основная корреспонденция счетов по счету 87 “Добавочный капитал” представлена таблице 9.7.

**Таблица 9.7.**

**Корреспонденция счетов по счету 87**

№	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
1.	Увеличение размера собственного капитала в результате переоценки основных средств	Дт 01	Кт 87-1
2	Получено в счет вклада в уставный капитал АО имущество:		
		Дт 50,51,52	Кт 75-1
	на положительную сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций	Дт 50,51,52	Кт 87-2
3.	На сумму безвозмездно полученных ценностей:		
		Дт 01	Кт 87-3
		Дт 04	Кт 87-3
		Дт 07	Кт 87-3
		Дт 08	Кт 87-3
		Дт 10	Кт 87-3
		Дт 12	Кт 87-3
		Дт	Кт 87-3
	денежные средства	50,51,52, 55,56	
4.	На сумму потерь по переданным безвозмездно:		
		Дт 87-3	Кт 46
		Дт 87-3	Кт 47
		Дт 87-3	Кт 48
		Дт 87-3	Кт 47
	основным средствам производственного назначения		

**9.1.4. Процессурные вопросы изменения уставного капитала**

Важнейшее значение для деятельности акционерных обществ имеет уставный капитал, который составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами, и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Его размер не может быть меньше размера, предусмотренного Законом об АО.

В условиях кризиса, случаях реорганизации общества, когда стоимость чистых его активов становится меньше этого размера, АО подлежит ликвидации.

При учреждении АО все его акции должны быть распределены среди учредителей. Открытая подписка на акции АО не допускается до полной оплаты уставного капитала. Не допускается освобождение акционера от оплаты акций. Если по окончании финансового года (кроме первого) стоимость чистых активов окажется меньше уставного капитала, АО обязано объявить и зарегистрировать уменьшение своего уставного капитала. Законом или уставом могут быть ограничены число акций, суммарная номинальная стоимость акций и число голосов, принадлежащих одному акционеру.

Законом предусматриваются процедуры уменьшения и увеличения уставного капитала.

Решение об увеличении или уменьшении уставного капитала принимает общее собрание. Решение об уменьшении уставного капитала не может привести к тому, что его сумма будет меньше минимального допустимого Законом.

Решение об уменьшении уставного капитала - решение не простое, не отождествляющее с ростом эффективности.

Необходимость принятия такого решения может быть вызвана кризисом, продажей части имущества, реорганизацией предприятия. Реализация решения об уменьшении уставного капитала может идти двумя путями:

- путем приобретения и погашения части акций (если предусмотрено уставом);
- путем уменьшения номинальной стоимости акций или покупки части акций в целях сокращения их общего количества.

Принятие решения об уменьшении уставного капитала должно обязательно сопровождаться уведомлением об этой акции кредиторов.

Следует заметить, что и в этой ситуации кредиторы вправе потребовать от АО досрочного выполнения обязательств или прекращения их и возмещения убытков.

Решение об увеличении уставного капитала может осуществляться двумя путями:

- путем увеличения номинальной стоимости акций;
- путем выпуска дополнительных акций.

Последний путь предполагает размещение дополнительных акций. Окончательное решение согласуется с ФКЦБ (Федеральной комиссией по работе с ценными бумагами), которая может провести аудит, глубокий финансовый анализ, оценку стоимости имущественного комплекса.

Не разрешается увеличение уставного капитала для покрытия понесенных убытков. При эмиссии акций в соответствии с уставом акционеры могут иметь преимущества при покупке акций.

## **9.2. Учет кредитов и займов**

### **9.2.1. Кредиты банков**

Важным источником заемных средств является банковский кредит (ссуда).

Государственные и коммерческие банки осуществляют комплексное кредитно-расчетное и кассовое обслуживание предприятий независимо от их организационно-правовой формы.

Кредиты предоставляются предприятиям имеющим самостоятельный баланс и собственные оборотные средства. Банки осуществляют пообъектное кредитование под укрупненные объекты либо кредитование субъекта, конкретного юридического (физического) лица, или кредитование комплексных целевых экономических и социальных программ.

Кредитные взаимоотношения предприятия с учреждениями банков строятся на добровольной основе, обоюдной заинтересованности партнеров и на основе кредитных договоров. В кредитных договорах предусматриваются (фиксируются): размер кредита и обязательство банка по его своевременной выдаче; сроки и порядок погашения кредита, процентные ставки; обязательства предприятия по залогу кредитуемых ценностей и уплате процентов; объем и сроки представления предприятием отчетности, а также сведений, необходимых для определения потребности выдачи кредитов, формы проверки обеспечения и целевого использования ссуд и другие условия.

Для получения кредита предприятие направляет банку обоснованное ходатайство (заявление) с приложением копий учредительных и других документов (устав, удостоверение, патент, бухгалтерские и статистические отчеты и др.), подтверждающих обеспеченность возврата кредита.

До заключения договора банк тщательно анализирует платежеспособность предприятия, его способность своевременно вернуть кредит и уплатить проценты.

Кредиты делятся на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока, на который выдан кредит и в течение которого предприятие должно полностью возвратить(погасить) полученную ссуду.

Краткосрочные кредиты (ссуды) выдаются на срок не более года; служат источником формирования оборотных средств предприятия; предоставляются, как правило, на закупку сырья и других материальных ценностей.

Долгосрочные кредиты (ссуды) выдаются на срок более года; служат источником приобретения необоротных средств предприятия; предоставляются на приобретение основных средств и осуществление долгосрочных инвестиций (новое строительство, реконструкция, расширение).

Расчетно-кредитные операции, связанные с получением и погашением банковских кредитов, учитываются на счете 90 “ Краткосрочные кредиты банков” и счете 92 “ Долгосрочные кредиты банков”. Эти счета - пассивные, сальдо их показывает сумму непогашенной задолженности на начало отчетного периода, оборот по дебету - суммы, перечисленные в погашение кредита, оборот по кредиту - суммы, полученные в кредит.

Счета 90 и 92 кредитуются при получении кредита предприятием в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных средств и расчетов (50 “Касса”, 51 “Расчетный счет”, 52 “Валютный счет”, 55” Специальные счета в банках”, 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”). По дебету счетов 90 и 92 отражается частичное или полное погашение долга по кредитам в корреспонденции с кредитом счетов 51 и 52.

**Таблица 9.8.**

**Отражение операций по учету банковских кредитов****Сч. 90 “ Краткосрочные кредиты банков” и Сч. 92 “ Долгосрочные кредиты банков”**

Дебет	Кредит
	С.Н. - суммы непогашенных кредитов банка
51,52 - Погашение кредитов банка	Суммы поступивших, полученных кредитов - 51,52 Оплата задолженности поставщикам за счет предоставленных кредитов - 60 Выставление аккредитивов за счет предоставленных кредитов - 55

Аналитический учет банковских кредитов ведется по видам кредитов, банкам, предоставившим их, и отдельно по кредитам, не погашенным в срок.

Синтетический учет кредитов банков осуществляется в журнале-ордере № 4.

Проценты за пользование кредитом подразделяются на обычные, уплачиваемые в пределах срока, на который выдан кредит, и повышенные, уплачиваемые предприятием за нарушение срока возврата ссуды. Для предприятия большое значение имеет целевое назначение кредита и размер уплачиваемых процентов, так как от этого зависит, куда они будут списаны - на капитальные вложения

(Дт 08), издержки производства (Дт 20,26, Кт 90,92), на финансовые результаты (Дт 80-3, Кт 90), за счет чистой прибыли предприятия (Дт 81-2), нераспределенной прибыли или специальных фондов (Дт 88).

Начисление процентов по кредитам банков в пределах ставок, установленных Центральным банком РФ, включаются в себестоимость продукции (Дт 20,26, Кт 90,92). Начисление процентов сверх ставок Центрального банка РФ, увеличенных на три пункта, по отсроченным и просроченным ссудам, по кредитам на восполнение недостатка оборотных средств, приобретение основных средств и нематериальных активов осуществляется за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (Дт 81, Кт 90,92).

Корреспонденция счетов расчетных операций с банком по краткосрочным и долгосрочным кредитам может быть представлена в таблице № 9.9.

**Таблица 9.9.****Корреспонденция счетов расчетных операций с банком по краткосрочным и долгосрочным кредитам**

№	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
1.	Кредит банка (краткосрочный,долгосрочный) зачислен на расчетный счет	Дт 51	Кт 90,92
2.	Кредит, полученный в банке в СКВ,		

	зачислен на расчетный счет	Дт 52-2	Кт 90,92
3.	Зачислены наличные за счет полученного в банке кредита	Дт 50	Кт 90,92
4.	За счет ссуды банка (краткосрочной, долгосрочной): открыты аккредитив, чековая книжка оплачены счета поставщиков и подрядчиков оплачен аванс	Дт 55-1, 55-2 Дт 60 Дт 61	Кт 90,92 Кт 90,92 Кт 90,92
5.	Начислены проценты банку за пользование ссудами банка: 5.1. в пределах учетной ставки ЦБ РФ 5.2. сверх учетной ставки ЦБ РФ, а также по просроченным ссудам: за счет чистой прибыли предприятия за счет нераспределенной прибыли или фонда накопления 5.3. по ссуде, использованной на приобретение (создание) долгосрочных активов (основных средств, нематериальных активов)	Дт 20,26  Дт 81-2 Дт 88-1,2 Дт 88-3  Дт 08,88	Кт 90,92  Кт 90,92 Кт 90,92 Кт 90,92  Кт 90,92
6.	Погашена ссуда банка с расчетного счета, текущего валютного счета	Дт 90,92	Кт 51,52
7.	Направлен на погашение задолженности по ссуде (краткосрочной, долгосрочной) неиспользованный остаток аккредитива и чековой книжки	Дт 90,92	Кт 55-1 и Кт 55-2

### **9.2.2. Кредиты банков для работников**

Кроме перечисленных кредитов широкое распространение в настоящее время имеют ссуды банков для рабочих и служащих. В этом случае предприятие получает в банке кредит для последующей выдачи членам трудового коллектива на индивидуальное жилищное строительство, строительство садовых домиков, для расчетов с торгующими организациями за товары, проданные в кредит, и другие цели. Предприятие выступает как гарант своевременности возврата банкам ссуд, выданных членам трудового коллектива.

Учитываются указанные ссуды на счете 93 “Кредиты банков для работников”. Счет пассивный, сальдо кредитовое означает задолженность предприятия банку по ссудам, выданным рабочим и служащим, оборот по дебету - сумму погашенной в отчетном месяце задолженности, оборот по кредиту - вновь полученные и выданные ссуды. Счет 93 имеет три субсчета: 93-1 “Под товары, проданные в кредит”, 93-2 “На индивидуальное жилищное строительство”, 93-3 “На строительство садовых домиков”. При учете кредитов банков для работников часто применяется счет 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям”.

На счете 93 “Кредиты банка для работников” отражается полученный и выданный кредит, как задолженность предприятия банку, а на счете 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” отражается в той же сумме полученный и выданный кредит, как задолженность работника предприятию по выданной ему ссуде.

Синтетический и аналитический учет ведется на основании выписок банка из ссудных счетов и справок бухгалтерии об удержании по погашению ссуд.

Синтетический учет по счету 93 “ Кредиты банков для работников” ведется в журнале-ордере № 4. Аналитический учет по счету 93 “ Кредиты банков для работников” ведется по видам кредитов, банкам, предоставившим их, и отдельным кредитам. Предприятию рекомендуется ежеквартально выверять взаимные расчеты по кредитам банков для работников.

Корреспонденция счетов по счету 93 “ Кредиты банка для работников” может быть представлена таблицей 9.10.

**Таблица 9.10.**

**Корреспонденция счетов по операциям учета кредитов банка для работников**

№	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
1.	Получена (зачислена) на расчетный счет предприятия ссуда банка	Дт 51	Кт 93
2.	Выдана ссуда работнику предприятия	Дт 73	Кт 50
3.	Погашение задолженности предприятия по полученной ссуде:		
	3.1. путем удержания из зарплаты	Дт 70	Кт 73
	3.2. путем внесения наличными в кассу	Дт 50	Кт 73
4.	Погашение задолженности перед банком, перечисление удержанных сумм	Дт 93	Кт 51
5.	Погашение ссуды банка за счет собственных средств предприятия:		
	5.1. за счет чистой прибыли	Дт 81-2	Кт 73
	5.2. за счет нераспределенной прибыли или фонда потребления	Дт 88-1,2 Дт 88-5	Кт 73

**9.2.3. Краткосрочные и долгосрочные займы**

К займам относятся кредиты (ссуды), полученные от других юридических (кроме банков) и физических лиц, средства привлеченные за счет выданных векселей, а также суммы средств полученных предприятием от выпуска и реализации краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг, в частности акций, облигаций. Если привлечение предприятием средств осуществлено путем реализации краткосрочных ценных бумаг по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница между ценой реализации и номинальной стоимостью ценных бумаг принимается на учет по кредиту счета 83 “ Доходы будущих периодов”, а затем равномерно на протяжении всего срока договора займа списываются с этого счета на счет 80 “ Прибыли и убытки”.

В зависимости от срока привлечения средств займы подразделяются на краткосрочные - сроком до года и долгосрочные - сроком более года.

Учет займов ведется на счетах 94 “ Краткосрочные займы” или 95 “ Долгосрочные займы”. Счета 94,95 - пассивные, сальдо кредитовое отражает задолженность предприятия по полученным займам, оборот по дебету - суммы погашенных долгов, оборот по кредиту - вновь полученные займы отчетного месяца. Отражение операций по учету займов можно представить таблицей № 9.11.

**Таблица 9.11.**

**Отражение операций по учету займов**



**Сч.94 “Краткосрочные займы”****Сч.95 “Долгосрочные займы”**

Дебет	Кредит
	С.Н. - сумма непогашенного долга
51,52 - Погашение задолженности по краткосрочным и долгосрочным займам перед заимодавцами	Суммы полученного займа - 50,51,52 Суммы проданных облигаций работникам предприятия - 70 То же физическим и юридическим лицам - 76

Аналитический учет на указанных счетах организуется по формам полученных займов, заимодавцам и срокам погашения займов.

Взаимоотношения между заимодавцем и заемщиком регулируются договором займа, оформленным в установленном законом порядке. Проценты по полученным займам могут уплачиваться в зависимости от условий договора займа при его выдаче либо при возврате этих кредитов. Если проценты по полученным кредитам и другим привлеченным средствам отражаются в бухгалтерском учете по мере их выплаты, то на их суммы делается запись по дебету счетов учета источников выплаты с кредита счетов учета денежных средств (минуя счет 94 “Краткосрочные займы” или счет 95 “Долгосрочные займы”). Если проценты по полученным кредитам и другим привлеченным средствам отражаются по мере их начисления, то на их суммы производится запись по кредиту счета 94 “Краткосрочные займы” или счета 95 “Долгосрочные займы” в корреспонденции со счетами учета источников выплаты. Начисленные суммы процентов учитываются отдельно. Начисленные предприятием-заемщиком проценты по долгосрочным и краткосрочным займам погашаются за счет чистой прибыли предприятия (Дт 81-2 Кт 94,95), нераспределенной прибыли или фонда накопления (Дт 88-2,88-3 Кт 94,95).

### **9.3. Учет финансовых результатов**

#### **9.3.1. Финансовые результаты работы предприятия**

Сводным показателем, характеризующим конечный финансовый результат работы предприятия, является балансовая прибыль или убыток.

Для учета финансовых результатов работы предназначен активно-пассивный финансово-результатный счет 80 “Прибыли и убытки”.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), иных материальных ценностей и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. По дебету счета 80 отражаются убытки (потери), а по кредиту - прибыли (доходы) предприятия.

Сопоставление дебетового и кредитового оборота за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Финансовые результаты деятельности предприятия учитываются на счете 80 в течение года нарастающим итогом без исключения уже использованных сумм прибылей.

Перечень статей, которые находят отражение на счете 80 можно представить в следующей таблице 9.12.

**Таблица 9.12.****Перечень статей аналитического учета к счету 80 “Прибыли и убытки”**

<b>№</b>	<b>Наименование статьи</b>	<b>Содержание статьи</b>
1.	Прибыль(убыток) по счету 46	Прибыль(убыток) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) - в корреспонденции со счетом 46 “Реализации продукции (работ, услуг)”
2.	Прибыль(убыток) по счету 47	Прибыль (убыток) от реализации и от прочего выбытия основных средств - в корреспонденции со счетом 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств”
3.	Прибыль (убыток) по счету 48	Прибыль(убыток) от реализации и прочего выбытия иных материальных ценностей и прочих активов предприятия - в корреспонденции со счетом 48 “Реализация прочих активов”
4.	Проценты к получению (уплате)	Суммы, причитающиеся (подлежащие) в соответствии с договорами к получению (к уплате) дивидендов (процентов) по облигациям, депозитам и т.п., - в корреспонденции со счетами расчетов или учета денежных средств
5.	Доходы от участия	Доходы, подлежащие получению по акциям по сроку в соответствии с учредительными документами для организаций, имеющих финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, а также доходы, подлежащие получению от участия в совместной деятельности без образования юридического лица, - в корреспонденции со счетами 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами”, 78”Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами” субсчет 78-3 “Расчеты по договору о совместной деятельности” или счетами учета денежных средств
6.	Доходы от аренды	Доходы от сдачи имущества в аренду - в корреспонденции со счетами учета денежных средств или соответствующих расчетов
7.	Курсовые разницы	Результаты переоценки имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (курсовые разницы) - в корреспонденции со счетами учета денежных средств или соответствующих расчетов
8.	Налоги и сборы	Сумма причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов
9.	Прочие операционные доходы (расходы)	Развернуто по кредиту и дебету прочие операционные доходы(расходы), не нашедшие отражения в предыдущих статьях
10.	Кредиторская задолженность	Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, - в корреспонденции со счетами расчетов
11.	Погашенная дебиторская задолженность	Суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы как безнадежной к получению, - в корреспонденции со счетами учета денежных средств.
12.	Санкции к	Присужденные или признанные должником штрафы, пени,

	получению	неустойки и другие виды санкций за нарушение хозяйственных договоров, а также суммы, причитающиеся в возмещение причиненных убытков в связи с нарушением хозяйственных договоров.
13.	Страховое возмещение	Суммы страхового возмещения и покрытия из других источников убытков от стихийных бедствий, пожаров, аварий, других чрезвычайных событий - в корреспонденции со счетами учета денежных средств
14.	Прибыль прошлых лет	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году
15.	Излишки имущества	Стоимость зачисленного на баланс имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации, - в корреспонденции со счетами учета имущества
16.	Прочие внереализационные доходы	Прочие внереализационные доходы, не нашедшие отражение в предыдущих статьях
17.	Уценка	Суммы уценки производственных запасов, готовой продукции и товаров - в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей
18.	Дебиторская задолженность	Убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек (если по этой задолженности ранее не был создан резерв по сомнительным долгам), - в корреспонденции со счетами учета соответствующих расчетов
19.	Санкции к уплате	Присужденные или признанные организацией штрафы, пени, неустойки другие виды санкций за нарушение хозяйственных договоров, а также по возмещению убытков - в корреспонденции со счетами расчетов
20.	Убытки прошлых лет	Убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, принадлежность которых к предшествующим периодам подтверждается документально, - в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов

№	Наименование статьи	Содержание статьи
21.	Убытки от бедствий	Потери от стихийных бедствий, убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных событий - в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.
22.	Убытки от долгов	Убытки от списания ранее присужденных долгов по недостаткам и хищениям, по которым возвращены исполнительные документы с утвержденным судом актом о несостоятельности ответчика, а также долгов по недостаткам и хищениям, выявленным при инвентаризации, списанным по прочим причинам (если по этой задолженности ранее не был создан резерв по сомнительным долгам), - в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" или 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"
23.	Судебные издержки	Судебные издержки и арбитражные сборы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов
24.	Прочие внереализационные расходы	Прочие внереализационные издержки
25.	Реформация	Завершающими проводками отчетного года на данный объект списываются остатки по всем другим объектам аналитического учета к счету 80 "Прибыли и убытки", всем субсчетам счета 81 "Использование прибыли", а с данного объекта сальдо на субсчет 88-4 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года

Общая схема формирования и использования прибыли представлена на схеме 9.2.

#### Схема 9.2.

##### Формирование и распределение прибыли предприятия

Выручка от реализации продукции (работ, услуг)

- (-) Налог на добавленную стоимость
- (-) Акциз
- (-) Налог на реализацию ГСМ
- (-) Затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг)
- (=) Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг)**
- (+) Прибыль от реализации основных средств
- (+) Прибыль от реализации прочих активов
- (-) Убыток от реализации основных средств
- (-) Убыток от реализации прочих активов
- (+) Прибыль (доходы) от внереализационных операций
- (-) Убыток (потери) от внереализационных операций
- (=) Валовая прибыль**
- (-) Рентные платежи

(-) Прибыль (доходы) от иных видов деятельности:

- доходы по ценным бумагам, принадлежащим предприятию
- доходы от долевого участия в деятельности других предприятий
- доходы от казино, видеоканалов, от проката видео и аудиокассет, игровых автоматов
- прибыль от проведения массовых концертно-зрелищных мероприятий
- прибыль от посреднических операций и сделок
- прибыль от страховой деятельности
- прибыль от банковских операций и сделок
- прибыль от производства и реализации сельскохозяйственной деятельности

(-) Отчисления в резервный фонд

(-) Льготы по налогу на прибыль

(-) Прочие налоги и сборы

**(=) Чистая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия**

Синтетический и аналитический учет по счету 80 осуществляется в журнале-ордере № 15. Основанием для заполнения этого журнала служат справки бухгалтерии, выписки банка из расчетного и прочих счетов и др. Обороты по дебету и кредиту записываются как за отчетный месяц, так и с начала года нарастающим итогом в разрезе статей аналитического учета. По окончании квартала и года показатели журнала-ордера служат основанием для заполнения соответствующих форм годового отчета.

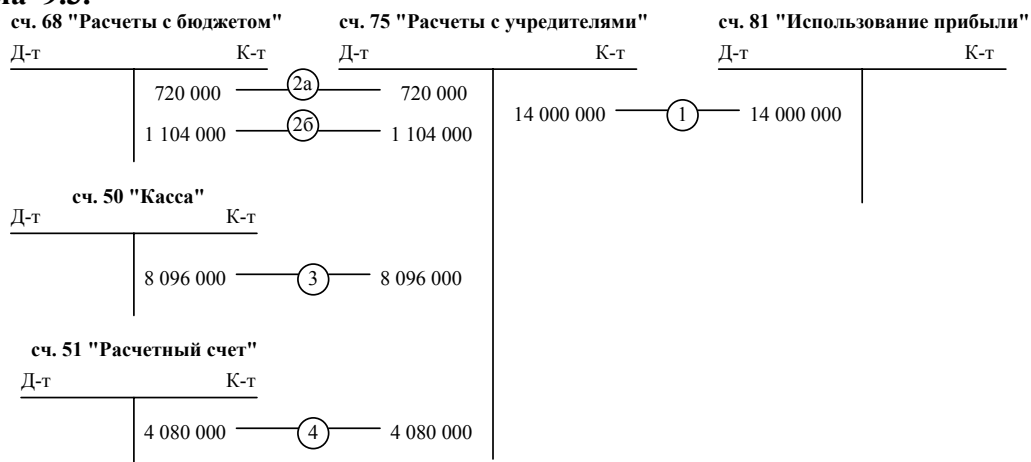
В соответствии с действующим законодательством прибыль подлежит налогообложению. Плательщиком налога на прибыль являются предприятия всех организационно-правовых форм, имеющие самостоятельный баланс и являющиеся юридическими лицами. Порядок определения суммы налогооблагаемой прибыли и расчет суммы налога на прибыль установлен Законом РФ “О налоге на прибыль предприятий и организаций”.

Оставшаяся после уплаты налога сумма прибыли, поступает в распоряжение предприятия и распределяется в соответствии с учредительными документами и решениями общего собрания акционеров (учредителей).

В обязательном порядке определенная часть чистой прибыли направляется в резервный фонд, остальная часть - в фонды специального назначения, на выплату дивидендов и другие цели производственного и социального развития предприятия.

Все это наглядно видно на нижеприведенной схеме 9.3

**Схема 9.3.**



① Начисление дивидендов за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

- 2а Начисление подоходного налога на дивиденды физических лиц.
- 2б Начисление налога на прибыль на дивиденды юридических лиц.
- 3 Выплата дивидендов через кассу.
- 4 Выплата дивидендов перечислением с расчетного счета.

### **9.3.2. Распределение прибыли**

В течение отчетного года предприятие использует прибыль на различные цели, в частности выполняет обязательства перед бюджетом, банком, вышестоящими органами, рабочими и служащими; производит реконструкцию и обновление основных средств; ведет жилищное строительство, строительство детских учреждений и др.

Каждое предприятие при выборе своей учетной политики само определяет порядок отражения в учете хозяйственных операций по использованию чистой прибыли.

На сегодняшний день в практике отражения в учете использования чистой прибыли предприятия существуют два направления.

В первом случае полученная предприятием чистая прибыль направляется на создание (пополнение) специальных фондов, образование которых предусмотрено учредительными документами или решением учредителей на предстоящий год. К числу таких специальных фондов, образуемых за счет чистой прибыли, относятся : фонды накопления, фонд социальной сферы, фонды потребления или другие аналогичные фонды (развития производства, социального развития коллектива, материального поощрения). Образованные за счет чистой прибыли спецфонды в дальнейшем служат источником финансирования мероприятий и представляют собой распределенную чистую прибыль.

Во втором случае предприятия не создают специальных фондов. Мероприятия, осуществляемые предприятием за счет прибыли, в этом случае отражаются им в течение года непосредственно на счете 81 “Использование прибыли”.

Счет 81 “Использование прибыли” используется при любом варианте учетной политики на любом предприятии для распределения прибыли в течении года. По окончании отчетного года при составлении годового бухгалтерского отчета этот счет закрывается. Счет активный, сальдо дебетовое, означает сумму использованной в течение отчетного года прибыли по обязательствам и на собственные нужды.

К счету 81 “Использование прибыли” могут быть открыты субсчета: 81-1”Платежи в бюджет из прибыли” и 81-2 “Использование прибыли на другие цели”.

На субсчете 81-1”Платежи в бюджет из прибыли” учитываются начисленные в течение года авансовые платежи по установленным законодательством налогам из прибыли и платежи по перерасчетам по этим налогам из фактической прибыли. Порядок исчисления и уплаты налогов из прибыли регулируется законодательными и другими нормативными актами.

На субсчете 81-2 “Использование прибыли на другие цели” учитываются отчисления в резервный капитал и другие фонды, необходимые для осуществления деятельности предприятия и социального развития коллектива, а также другие направления использования прибыли. Порядок образования фондов предприятия и использования прибыли на иные цели регулируется учредительными документами.

Синтетический и аналитический учет операций по использованию прибыли организуется в журнале-ордере № 15 в разрезе каждого вида платежа, отчислений и обязательств на основании выписок банка из расчетного счета, справок-расчетов бухгалтерии, листов-расшифровок и пр.

Отражение на счетах отчислений и платежей за счет прибыли можно представить следующей схемой (таблица 9.13).

**Таблица 9.13.**

Дебет	Кредит
Сальдо на начало - сумма использованной прибыли с начала года до отчетного месяца. 68 - Сумма платежей, начисленных в бюджет по всем назначениям 86,88,96 - Образование за счет чистой прибыли фондов, резервов и целевого финансирования 78 - Суммы, подлежащие перечислению дочерним предприятиям 70,75 - На оплату дивидендов по акциям предприятия	В порядке реформации баланса : суммы налога на прибыль, подлежащие перечислению в бюджет за отчетный год, и суммы прибылей, использованных в течение года на другие цели - 80

### ***9.3.3. Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток) и специальные фонды***

Для целей учета и обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли, в том числе фондов специального назначения (если их образование предусмотрено учредительными документами), или непокрытого убытка предприятия предусмотрен счет 88 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”.

К счету 88 “ Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)” могут быть открыты субсчета:

- 88-1 “ Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток) отчетного года”;
- 88-2 “ Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток) прошлых лет”;
- 88-3 “Фонды накопления;
- 88-4 “Фонд социальной сферы”;
- 88-5 “Фонды потребления” и др.

#### ***9.3.3.1. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)***

На субсчете 88-1 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года” учитывается наличие и движение нераспределенной прибыли или убытка отчетного года.

Нераспределенной прибылью называются часть чистой прибыли, не распределенная между акционерами (учредителями, участниками) предприятия и направленная на накопление его имущества .

Непокрытым убытком называется сумма балансового убытка отчетного года, не покрытая резервным капиталом и резервными фондами, а также превышение суммы балансового убытка над величиной накопленной ранее нераспределенной прибыли.

На счет 88-1 в конце декабря списывается нераспределенная прибыль отчетного года (Дт 80 Кт 88-1) или сальдо убытка отчетного года (Дт 88-1 Кт 80), где они будут числиться до их распределения (погашения).

Нераспределенная прибыль отчетного года может быть использована предприятием на выплату доходов (дивидендов) участникам (Дт 88-1 Кт 70,75). Оставшаяся сумма нераспределенной прибыли отчетного года переносится на кредит субсчета 88-2 (Дт 88-1 Кт 88-2).

Непокрытый убыток отчетного года может быть списан предприятием за счет средств резервного капитала (Дт 86 Кт 88-1), за счет средств специальных фондов (Дт 88-3,4,5 Кт 88-1), добавочного капитала (Дт 87, Кт 88-1) или целевых взносов учредителей (Дт 75-3, Кт 88-1).

Для учета наличия и движения нераспределенной прибыли или убытка прошлых лет используется субсчет 88-2 “ Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет. В дебет этого субсчета списывается непокрытый убыток отчетного года, если предприятие предполагает его списать за счет прибыли последующих лет (Дт 88-2 Кт 88-1). В кредит субсчета списывается нераспределенная прибыль отчетного года (Дт 88-1 Кт 88-2).

Списание непокрытого убытка прошлых лет осуществляется за счет прибыли отчетного года (Дт 81 Кт 88-2), за счет резервного капитала (Дт 86 Кт 88-2), за счет целевых взносов учредителей предприятия (Дт 75 Кт 88-2) и д.т.

Нераспределенная прибыль прошлых лет может быть использована на пополнение резервного капитала (Дт 88-2 Кт 86), на увеличение уставного капитала (Дт 88-2 Кт 85), на увеличение фондов специального назначения (Дт 88-2 Кт 88-3,4,5), на выплату доходов учредителям предприятия (Дт 88-2 Кт 75) и т.д.

#### ***9.3.3.2. Специальные фонды (фонды специального назначения)***

Специальные фонды могут быть организованы если это предусматривается учредительными документами либо соглашением учредителей на предстоящий год.

Специальные фонды образуются за счет отчисления от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, по нормам, самостоятельно установленным предприятием, а также за счет безвозмездных взносов учредителей и других предприятий.

Средства специальных фондов используются согласно смете, которая обсуждается и утверждается трудовым коллективом. Об исполнении сметы коллектив информируется в установленные сроки.

Счет 88, предназначенный для учета специальных фондов, он пассивный, фондовый; кредитовое сальдо по счету отражает сумму прибыли или источника по соответствующему фонду; оборот по кредиту - процесс образования фонда за счет установленных источников; оборот по дебету - процесс использования средств на целевые мероприятия.



Фонд накопления учитывается на субсчете 88-3 “Фонды накопления”. Фонд накопления предназначен обеспечить расширенное производственное развитие предприятия на основе самофинансирования. Средства фонда накопления используются в соответствии с утвержденной сметой на долгосрочные инвестиции предприятия: приобретение объектов основных средств производственного назначения; новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение производственных мощностей, приобретение нематериальных активов.

Основные операции по созданию и использованию фонда накопления и корреспонденция счетов по этим операциям могут быть представлены в таблице № 9.14.

**Таблица 9.14.**

**Корреспонденция счетов к субсчету 88-3 “Фонды накопления”**

<b>Содержание операции</b>	<b>Корреспонденция счетов</b>	
1. Списаны за счет фонда затраты отчетного месяца на капитальные вложения, не увеличивающие стоимость основных средств	Дт 88-3	Кт 08
2. Списаны за счет фонда, суммы ценностей, переданных безвозмездно	Дт 88-3	Кт 10,40
3. Списаны за счет фонда суммы непокрытых убытков по переданным безвозмездно ценностям	Дт 88-3	Кт 47,48
4. Списаны за счет фонда расходы по доставке безвозмездно полученных основных средств производственного назначения, не требующих монтажа	Дт 88-3	Кт 23,60,68, 69,70,71,76 и др.
5. Перечислены денежные средства в порядке спонсорской помощи, на долевое участие в строительстве объектов производственного назначения	Дт 88-3	Кт 51,52
6. Распределены суммы накопления между учредителями(участниками) предприятия	Дт 88-3	Кт 75-2
7. Направлены средства фонда накопления на покрытие убытков: отчетного года прошлых лет	Дт 88-3 Дт 88-3	Кт 88-1 Кт 88-2
8. Начислены суммы процентов по кредитам и займам, полученным на приобретение основных средств производственного назначения	Дт 88-3	Кт 90,92, 94,95
9. Образование (пополнение) фонда накопления за счет прибыли	Дт 81-2	Кт 88-3
10. Образование (пополнение) фонда накопления за счет учредителей (участников)	Дт 75-3	Кт 88-3
11. Пополнение фонда накопления за счет нераспределенной прибыли	Дт 88-1,2	Кт 88-3
12. Образование фонда за счет безвозмездного поступления основных средств производственного назначения и прочих активов	Дт 01,04,10	Кт 88-3

Фонд социальной сферы учитывается на счете 88-4 “Фонд социальной сферы”.

Фонд социальной сферы может быть создан за счет отчислений от прибыли (Дт 81-2 Кт 88-4), а также за счет безвозмездно полученных имущества и денежных средств, предназначенных для использования в социальной сфере (Дт 01,10, 12, 50,51 Кт 88-4).

За счет фонда социальной сферы финансируется содержание находящихся на балансе предприятия объектов жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранения, культуры, спорта, оздоровительных детских учреждений, домов отдыха. За счет средств данного фонда предприятие может приобрести квартиры, коттеджи, жилые дома и другие социально значимые объекты или обеспечить финансирование их строительства. Средства этого фонда могут быть направлены по решению предприятия на оказание спонсорской помощи бюджетным организациям региона: больницам, библиотекам, школам и др.

Основные операции и корреспонденция счетов по этим операциям могут быть представлены в таблице 9.15.

**Таблица 9.15.**

**Корреспонденция счетов к счету 88-4 "Фонд социальной сферы"**

<b>Содержание операции</b>	<b>Корреспонденция счетов</b>	
1. Направлена прибыль на образование (пополнение) фонда социальной сферы	Дт 81-2	Кт 88-4
2. Безвозмездно поступили денежные средства от юридических и физических лиц в фонд социальной сферы	Дт 51,52,56	Кт 88-4
3. На пополнение фонда социальной сферы направлены: нераспределенная прибыль, средства фонда накопления, средства фонда потребления	Дт 88-1,2,3,5	Кт 88-4
4. Приобретение основных средств производственного назначения	Дт 88-4	Кт 01
5. Списаны, выявленные на счете 08 затраты, не увеличивающие инвентарной стоимости созданного нового имущества социальной сферы (непроизводственного назначения)	Дт 88-4	Кт 08-5
6. Расходы предприятия по доставке безвозмездно полученных основных средств, предназначенных для эксплуатации в подразделениях социальной сферы (непроизводственного назначения)	Дт 88-4	Кт 23,60, 68,69,70,71, 76 и др.
7. Перечислены денежные средства в порядке спонсорской помощи на долевое участие в строительстве объектов социальной сферы и жилищно-коммунального хозяйства	Дт 88-4	Кт 51,52
8. Распределены суммы фонда социальной сферы между учредителями (участниками)	Дт 88-4	Кт 75-2
9. Направлены средства фонда социальной сферы на покрытие убытков отчетного года или прошлых лет	Дт 88-4	Кт 88-1,2
10. Списаны потери от эксплуатации находящихся на балансе предприятия объектов	Дт 88-4	Кт 29

жилищно-коммунального хозяйства и социальной сферы		
11.Начислены суммы процентов по кредитам и займам, выданным на приобретение основных средств непроизводственного назначения	Дт 88-4	Кт 90,92, 94,95

Фонд потребления учитывается на счете 88-5 ” Фонды потребления”.

Фонд предназначается для обеспечения социально-бытового обслуживания членов трудового коллектива, а также для целей материального поощрения в виде премий, подарков, материальной помощи, предоставления дополнительно оплачиваемых отпусков, надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, оплаты жилья и других трудовых и социально-бытовых льгот, носящих индивидуальный характер. Средства фонда потребления не приводят к образованию нового имущества предприятия.

Основные операции и корреспонденция счетов по счету 88-5 “Фонд потребления” могут быть представлены в таблице 9.16.

**Таблица 9.16.**

**Корреспонденция счетов к субсчету 88-5 “ Фонды потребления”**

№	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
1.	Создание (пополнение) фонда за счет прибыли	Дт 81-2	Кт 88-5
2.	Создание (пополнение) фонда за счет нераспределенной прибыли	Дт 88-1,2	Кт 88-5
3.	Начислена членам трудового коллектива премия за счет средств фонда потребления, дополнительные отпуска сверх предусмотренных действующим трудовым законодательством	Дт 88-5	Кт 70

## 10. Учет внешнеэкономических операций

### 10.1. Основные понятия и общие принципы учета валютных ценностей и операций

#### 10.1.1. Понятие валютных ценностей

В общем виде **валютные ценности** представляют собой имущество и обязательства организации, выраженные в иностранных валютах и охватывают:

- иностранную валюту, т. е.
  - 1) денежные знаки, находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством в соответствующем иностранном государстве или группе государств;
  - 2) средства на счетах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных и расчетных единицах;
- ценные бумаги в иностранной валюте:
  - платежные документы;
  - фондовые ценности;
  - другие долговые обязательства.

По режимам применения иностранная валюта подразделяется на:

- **свободно конвертируемую** (так называемую “твердую”) валюту - валюту, которая свободно и неограниченно обменивается на другие иностранные валюты;
- **валюту клиринга** - валюту, которая согласована участниками безналичных расчетов на основе взаимного зачета встречных требований и обязательств (т. е. в безналичной форме - в виде бухгалтерских записей на банковских счетах);
- **замкнутую (неконвертируемую) валюту** - национальная валюта, которая функционирует в пределах только одной страны и не обменивается на другие иностранные валюты.

В международных расчетах используются:

- европейская валютная единица ЭКЮ - введена ЕЭС для обеспечения базы паритетов и соотношений курсов валют в рамках европейской валютной системы, применяется и в частном секторе;
- Специальные права заимствования СДР, эмитируются МВФ для безналичных записей на счетах в нем; используются в операциях центральных банков стран и этого фонда.

Согласно валютному законодательству к валютным ценностям относятся также драгоценные металлы и природные драгоценные камни ( за исключением ювелирных и бытовых изделий и лома таких изделий).

#### 10.1.2 Понятие и классификация валютных операций; базовая валюта учета

В отношении валютных ценностей организации могут совершать в соответствии с действующим законодательством различные сделки, признаваемые валютными.

Текущими валютными операциями признаются (осуществляются без ограничений):

- перевод в страну и из страны иностранной валюты для осуществления расчетов без отсрочки платежа и расчетов, связанных с кредитованием экспортно-импортных операций на срок не более 180 дней;

- получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;
- переводы в страну и из страны процентов, дивидендов и иных доходов по операциям, связанным с движением капитала (например, по инвестициям);
- переводы неторгового характера;

К валютным операциям, связанным с движением капитала, относятся (осуществляются в порядке, установленном ЦБ РФ):

- прямые инвестиции;
- портфельные инвестиции;
- переводы в оплату права собственности и иных прав на недвижимость, включая землю и ее недра;
- предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 180 дней по экспорту и импорту товаров (работ, услуг);
- предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;
- все иные валютные операции, не являющиеся текущими.

Основным **органом валютного регулирования** является Центральный банк Российской Федерации (ЦБ РФ).

Кроме того, ЦБ наряду с Правительством России осуществляет **валютный контроль**.

Под **базовой валютой** бухгалтерского учета понимается денежная единица, используемая для оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций и исчисления конечного финансового результата, признаваемых для целей публичной бухгалтерской отчетности.

В России базовой валютой бухгалтерского учета являются российские рубли.

## 10.2. Оценка валютных средств в текущем учете

Для целей бухгалтерского учета оценка валютных средств состоит в установлении рублевого эквивалента сумм, выраженных в иностранных валютах, определяемого путем пересчета (конверсии) сумм в иностранной валюте в рубли на основе валютного курса.

### 10.2.1 Валютный (обменный) курс; дата пересчета валютного курса

Курс- подвижное состояние валют; в нынешних условиях применяются следующие основные виды курсов:

- котируемый ЦБ России;
- покупки и продажи наличной валюты в коммерческих банках;
- аукционный;
- биржевой.

В бухгалтерском учете для пересчета иностранной валюты в рубли применяется курс, определяемый ЦБ. Законом “О денежной системе РФ” он именуется **официальным курсом** рубля к денежным единицам других государств.

Когда хозяйственная операция совершается в валюте, официальный курс которой по отношению к рублю не устанавливается Банком России, то пересчет в рубли производится в 2 этапа:

1. Эта валюта переводится в конвертируемую валюту;
2. полученная таким образом сумма в конвертируемой валюте пересчитывается в рубли в общеустановленном порядке.

Согласно Положению по учету имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/95), пересчет

производится *на дату совершения операции* в иностранной валюте и на дату составления бухгалтерской отчетности.

По общему правилу датой совершения операции в иностранной валюте считается день, когда в соответствии с законодательством или договором у организации возникает право принять к бухгалтерскому учету имущество и обязательства, которые являются результатом этой операции. В большинстве случаев дата пересчета принимается исходя из экономического и юридического содержания операции.

### **10.2.2 Расчет рублевого эквивалента**

Порядок расчета рублевого эквивалента суммы в иностранной валюте зависит от принятого способа котирующей (установления) валютного курса:

- При **прямой котирующей** цена единицы или определенного количества единиц иностранных денег устанавливается в местной валюте.
- При **косвенной котирующей** указывается, сколько единиц иностранной валюты приходится на единицу или определенную часть единицы местной валюты.

В бюллетенях ЦБ РФ курсы иностранных валют по отношению к рублю выражаются прямой котирующей.

### **10.2.3 Курсовые разницы**

Колебания валютного курса обуславливают появление сумм курсовых разниц, возникающих в результате изменения официального курса в период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчета или составления бухгалтерской отчетности.

При благоприятном развитии курса возникают положительные курсовые разницы, при неблагоприятном - отрицательные (курсовые потери).

#### **Отражение курсовых разниц**

Курсовая разница	Разница между
<p>— рублевой оценкой соответствующего имущества или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу, котируемому ЦБ РФ на дату расчета (или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период);</p> <p>— рублевой оценкой этого имущества и обязательств, исчисленной по курсу, котируемому ЦБ РФ на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде (или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период).</p> <p><b>Курсовые разницы возникают по операциям:</b></p> <p>— погашения дебиторской задолженности или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте;</p> <p>— пересчета стоимости имущества и обязательств в иностранной валюте.</p>	

В бухгалтерском учете суммы курсовых разниц (кроме разниц, связанных с формированием уставного капитала организации) отражаются на счете Прибылей и убытков № 80. В аналитическом учете эти суммы накапливаются обособленно. Курсовые разницы, возникающие в связи с взносом средств в иностранной валюте в уставный капитал организации, списываются с 75 счета на 87 счет.

Учет курсовых разниц должен базироваться на принципах, заложенных в учетной политике (см. раздел 11).

Записи по 80 счету производятся в корреспонденции со следующими счетами:

**Таблица 10.1.**

<b>№ счета</b>	<b>Операции:</b>
06, 58	По погашению облигаций и возврату депозитов
60	По оплате приобретенных организацией основных средств, иных материальных ценностей, нематериальных активов, потребленных услуг и выданных векселей
62	По оплате отгруженной покупателям (заказчикам) продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и по оплате полученных векселей
65	По уплате организацией страховых платежей
68	По уплате налогов и неналоговых платежей в иностранной валюте
71	По погашении сумм, выданных ранее под отчет
75	По выплате доходов, дивидендов от участия в организации
76	По операциям неторгового характера
78	По расчетам с дочерними (зависимыми) обществами
79	По расчетам с филиалами и представительствами
90, 92, 94, 95	По погашению кредитов и займов, полученных организацией от банков, иных кредитных учреждений и других организаций

**Альтернативный вариант:**

В течении года образующиеся суммы курсовых разниц учитываются на счете Доходов будущих периодов (№ 83 - 4) на специально открываемом для этого субсчете. Записи по 83 счету производят в корреспонденции с теми же счетами, что и по счету 80. Выявившийся по окончании отчетного года сальдированный результат по 83 счету списывается на 80 счет.

Разница между оценками проданной валюты по официальному курсу и биржевому курсам на одну и ту же дату в системном учете формируется на счете 48 как разница между кредитовым (оценка п биржевому курсу) и дебетовым (оценка по официальному курсу) оборотами.

Очень важно знать классификацию случаев возникновения курсовых разниц.

**Таблица 10.2.**

**Характеристика случаев возникновения курсовых разниц**

<b>Хозяйственная ситуация</b>	<b>Содержание курсовой разницы</b>	<b>Счет, на котором возникает курсовая разница</b>
Поступление средств в оплату отгруженной продукции, работ, услуг	Разница между оценкой дебиторской задолженности по курсу на день предъявления расчетных документов покупателю и суммой поступивших денежных средств по курсу дня перевода	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
Оплата полученного векселя	Разница между оценкой дебиторской задолженности полученным векселем, по курсу на день выписки векселя и суммой поступивших денежных средств по курсу дня перевода	62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Оплата выданного векселя	Разница между оценкой дебиторской задолженности, обеспеченной полученным векселем, по курсу на день выписки векселя и суммой переведенных денежных средств по курсу дня перевода.	60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
Оплата приобретенных материальных ценностей	Разница между оценкой кредиторской задолженности по курсу на день ее возникновения и суммой переведенных денежных средств по курсу дня перевода	60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”
Перевод денежных средств в счет доходов, причитающихся от участия в предприятии	Разница между оценкой задолженности перед участником по причитающимся ему доходам от участия в предприятии по курсу на день возникновения задолженности и суммой переведенных денежных средств по курсу дня перевода	75 “Расчеты с потребителями”
Оприходыва- ние ценностей, внесенных участником в счет его вклада в уставный капитал (оплату акций АО)	Разница между оценкой вклада на день принятия на учет по счету 75 и оценкой этих ценностей по курсу на день фактического износа их (оприходывания)	75 “Расчеты с учредителями”
Погашение кредитов банков, иных учреждений и других заимодавцев	Разница между суммой полученного кредита (займа) по курсу на день получения его и суммой этого же кредита на день погашения	90, 92 “Кредиты банка” 94, 95 “Заемные средства”
Расчеты с филиалами и представительс- твами	Разница между суммой задолженности по курсу на день перечисления	79 “Внутрихозяйственные расчеты”
Перевод денежных средств по неторговым расчетам	Разница между суммой задолженности по курсу на день возникновения ее (день начисления з/пл., начисления платежей в пенсионный фонд иностранные государственные начисления страховых платежей и т.д.) и суммой платежа по курсу на день перевода	65 “Расчеты по страхованию” 69 “Расчеты по социальному страхованию” 70 “зарплата” 76 “дебиторы и кредиторы”
Уплата в бюджет налоговых платежей в иностранной	Разница между суммой задолженности по курсу на день возникновения ее (принятия на учет по счету 68) и суммой платежа по курсу на день перевода	68 “Расчет с бюджетом”



валюте (НДС, таможенная пошлина)		
Погашение облигаций, возврат депозитов	Разница между балансовой стоимостью долговой ценной бумаги по курсу на день приобретения ее и суммой полученной при погашении ее, по курсу на день зачисления средств на счет предприятия	06, 58 “Финансовые вложения”
Погашение сумм, выданных ранее под отчет	Разница между суммой, выданной под отчет, по курсу на день выдачи и суммой, на которую представлены оправдательные документы, по курсу на день утверждения авансового отчета.	71 “Расчеты с подотчетными лицами”

#### ***10.2.4 Записи по учету валютных операций***

Бухгалтерский учет валютных операций и валютных ценностей ведется в той же системе счетов, что и учет операций и ценностей в рублях. Записи по счетам расчетов производятся на счетах: 60, 61, 62, 64, 65, 68, 71, 75, 76 и др. Информация о валютных ценностях и обязательствах накапливается на счетах: 06, 52, 57, 58, 90, 92, 94, 95 и др. При этом расчеты и имущество в иностранной валюте целесообразно учитывать обособленно на специально открываемых субсчетах к приведенным синтетическим счетам.

Помимо обычных составляющих учетные записи должны включать также валютный курс, использованный для расчета рублевого эквивалента по операции, отражаемой данными записями.

Параллельно с записями в рублях денежные средства на валютных счетах и операции в иностранных валютах должны отражаться также в валюте расчетов и платежей по ее номиналу.

### **10.3. Учет операций по валютным счетам организации в банках**

#### ***10.3.1 Валютные счета в банках***

Организации хранят временно свободные денежные средства в иностранных валютах (собственные и заемные) на валютных счетах в банках и иных кредитных учреждениях, имеющих лицензии ЦБ РФ на проведение валютных операций. Открытие организацией счета в иностранном банке за границей и совершение по нему операций требует предварительного разрешения ЦБ, а сведения по ним она обязана предоставлять по форме и в сроки, установленные ЦБ.

Каждый валютный счет ведется только в одной СКВ.

На валютный счет организации зачисляются следующие суммы в иностранной валюте:

- переведенные из-за границы в оплату экспортных товаров (работ, услуг) и оставшиеся после обязательной продажи на внутреннем валютном рынке;
- перечисленные с валютных счетов других владельцев в оплату купленных у владельца счета товаров (работ, услуг);
- купленные владельцами счета на внутреннем валютном рынке;

- проценты, как правило, выплачиваемые банком по валютным счетам;
- другие суммы с разрешения уполномоченного банка, ЦБ или Министерства финансов.

Суммы, числящиеся на валютных счетах, могут быть по распоряжению владельца счета:

- переведены за границу в принятой банковской форме по экспортно-импортным операциям владельца счета;
- перечислены на счета внешнеэкономических организаций для последующего перевода за границу в оплату импортируемых товаров (работ, услуг);
- перечислены на валютные счета других организаций (нерезидентов, первых посредников, транспортных, страховых организаций и т.п.) в оплату товаров (работ, услуг), производимых этими организациями;
- использованы на оплату задолженности по кредитам в иностранной валюте, полученным в банке, банковской комиссии и почтово-телеграфных расходов, на оплату командировочных расходов в соответствии с действующими правилами, а также для продажи на внутреннем валютном рынке;
- использованы на другие цели с разрешения уполномоченного банка, Центрального банка или Министерства финансов.

Расчеты в иностранной валюте обычно проводятся в следующих формах:

- банковский перевод (расчетная операция, проводимая путем пересылки по почте/телеграфом платежного поручения одного банка другому);
- документарное инкассо (поручение экспортера (кредитора) своему банку получить от импортера (плательщика) непосредственно или через другой банк денежную сумму или подтверждение, что она будет уплачена в определенный срок, против товарных документов);
- документарный аккредитив (денежное обязательство банка, выставленное на основании поручения его клиента-импортера в пользу экспортера);
- по открытому счету;
- чеками.

### ***10.3.2. Синтетический учет операций по валютным счетам***

По дебету активного синтетического Валютного счета №52 отражаются начальный остаток, зачисления сумм в иностранной валюте за отчетный период и остаток на конец отчетного периода; а по кредиту - списания (перечисления, выдачи).

Записи по Д52 производятся, как правило, в корреспонденции со следующими счетами:

<b>№ счета</b>	<b>Операция</b>
62	На поступающую выручку от иностранных покупателей за отгруженную продукцию и оказанные услуги на экспорт
76	Поступление задолженности от различных иностранных дебиторов
90, 92	Поступления кредитов в иностранной валюте от банков
75	Поступление вкладов в иностранной валюте
80	На сумму положительной курсовой разницы от переоценки остатков по счету на дату составления бухгалтерского баланса

Записи по К52 ведутся, как правило, в корреспонденции со следующими счетами:

№ счета	Операция
60	Погашение задолженности перед поставщиками за импортированное сырье, материалы, услуги
57	Перечисление банку сумм, подлежащих обязательной продаже на внутреннем валютном рынке
71	Выдача наличных денег работникам, направленным в служебную командировку за границу
80	На сумму отрицательной курсовой разницы от переоценки остатков по счету на дату составления бухгалтерского баланса

Инвентаризация расчетов с банками по валютным счетам проводится по мере получения выписок (банков из открытых у них валютных счетов организации), а по переданным в банк на инкассо расчетным документам - на 1-е число каждого месяца. При инвентаризации сверяются остатки сумм, числящихся на счетах по данным бухгалтерского учета организации, с данными по выпискам банка и реестрам расчетных документов.

#### 10.4. Информация о валютных ценностях в отчетности

В системе информации о валютных ценностях центральное место занимают данные бухгалтерского баланса. В активе и пассиве его приводятся сводные величины валютного имущества и обязательств на начало и конец отчетного периода, включаемые в баланс на основе Главной книги и оборотных ведомостей.

При составлении бухгалтерского баланса производится переоценка валютных ценностей. Переоценке подлежат все **денежные статьи** бухгалтерского баланса, выраженные в иностранных валютах (среди них: денежные средства; платежные документы-векселя, чеки, и т.п.; задолженности по кредитам банков и других кредитных учреждений и прочее).

В отличие от денежных статей **неденежные позиции** не переоцениваются при составлении бухгалтерского баланса. Такими позициями являются различные виды имущества организации (т.е. активы), приобретенные за счет средств в иностранной валюте и учитываемые по первоначальной стоимости и пассивы организации - уставный капитал, нераспределенная прибыль, добавочный и резервный капитал и другие фонды специального назначения, прибыль, резервы и некоторые другие. Неденежные позиции приводятся в бухгалтерском балансе в суммах, определенных путем пересчета иностранной валюты в рубли по курсу ЦБ, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, результатом которой стало принятие перечисленных пассивов и активов к бухгалтерскому учету.

Переоценка производится на сумму разницы между оценками перечисленных выше денежных статей бухгалтерского баланса по официальному курсу на дату составления бухгалтерского баланса и на дату регистрации их в бухгалтерском учете (или дату составления предыдущего баланса, если статья образовалась до отчетного периода).

Суммовые разницы от переоценки валютных статей бухгалтерского баланса регулируются в следующем порядке (см. табл. 10.3):

**Таблица 10.3**

Таблица	Актив	Пассив
Рублевый эквивалент, определенный на	Кредит счета	Дебет счета

дату составления бухгалтерского баланса за отчетный период, <b>больше</b> рублевого эквивалента, исчисленного на дату принятия актива или пассива к бухгалтерскому учету в отчетном периоде (или дату составления бухгалтерского баланса за период, предшествовавший отчетному)	Прибылей и убытков	и Прибылей и убытков
Рублевый эквивалент, исчисленный на дату составления бухгалтерского баланса за отчетный период, <b>меньше</b> рублевого эквивалента, рассчитанного на дату принятия актива или пассива к бухгалтерскому учету в отчетном периоде (или дату составления бухгалтерского баланса за период, предшествовавший отчетному)	Дебет счета Прибылей и убытков	Кредит счета Прибылей и убытков

Помимо стоимостных показателей валютного имущества и обязательств в бухгалтерской отчетности должен быть раскрыт подход, использованный при представлении данных о валютных ценностях и операциях. Последние сведения требуются для оценки стоимостных показателей. В частности, в пояснениях к годовой отчетности необходимо указать курс ЦБ на дату составления этой отчетности и способ отнесения курсовых разниц на счет прибылей и убытков.

### 10.5. Учет импортных операций

Достаточно актуальной является проблема импортных операций. Общую схему учета импортных операций можно представить следующим образом (табл. 10.4).

**Таблица 10.4.**

**Общая схема учета поступления импортных товаров**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Акцептован счет-фактура иностранного поставщика за товар	15	60
Оплачен счет-фактура иностранного поставщика	60	52(55, 90)
Перечислены средства на депозит таможен в обеспечение таможенных платежей	76 76	51 52
Оплачены транспортные и другие расходы в иностранной и российской валюте	15 15	51 52
Списаны с депозита таможен таможенные сборы	15	76
Начислен НДС и списан с депозита таможен	19 68	76 19
Оприходован импортный товар по полной покупной стоимости	41	15

Организация аналитического учета оприходования импортных товаров по счету “Заготовление и приобретение импортных товарно-материальных ценностей” представлена в таблице 10.5:

Таблица 10.5.

Наименование статей аналитического учета	Остаток на начало месяца (Дт +, Кт -)	Оборот за месяц по дебету	Оборот за месяц по кредиту	Остаток на конец месяца (Дт +, Кт -)
Контрактная стоимость товара	110000000	285000000		395000000
Транспортные расходы до границы	3575000	7410000		10985000
Транспортные расходы от границы	5000000	11000000		16000000
Таможенные платежи	170000	438000		608000
Списание товара по полной покупной стоимости	-118745000		303848000	-422593000
Итого		303840000	303840000	

Существуют отличия в системах учета в розничной и оптовой торговле. Схематично эти различия можно представить на основе следующей таблицы (табл. 10.6):

Таблица 10.6.

Краткое содержание хозяйственных операций	Розничная торговля		Оптовая торговля	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Таможенная стоимость импортных товаров	15	60	15	60
Таможенные пошлины и сборы	15	76	15	76
Сумма НДС, уплаченного на таможне	15	51	19	
Оприходован импортный товар по полной стоимости	41	15	41	
Начислена торговая наценка	41	42	Неиспольз. сч. 42	
Сумма поступившей выручки	50	46	50, 51	
Начислена задолженность покупателей за отгруженный и реализованный товар			62	
Списана стоимость реализованных товаров: – по продажной цене и одновременно красным сторнировочная запись на сумму средней наценки по реализованным товарам; – по учетной (покупной) цене	46	41	Не делается 46 41	
	46	42		
Сумма НДС, начисленного а) с наценки;	46	68		

б) с выручки			46	68
Списаны издержки обращения	46	44	46	44
Сумма полученной прибыли и убытка	46 80	80 46	46 80	80 46
Списан в зачет НДС, оплаченный на таможенне			68	19

В системе бухгалтерского учета очень важно особое внимание уделить учету НДС в соответствии с таможенным законодательством.

**Таблица 10.7.**

<b>Режим в соответствии с таможенным законодательством</b>	<b>НДС при названном режиме взимается (+), не взимается (-)</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
Выпуск для свободного обращения	+
Реимпорт товаров	+
Транзит товаров	-
Таможенный склад	-
Магазин беспошлинной торговли	-
Переработка товаров внутри таможенной территории	+
Временный ввоз и временный вывоз	+ или - (в зависимости от вида товара)
Переработка товаров под таможенным контролем	-
Свободная таможенная зона и свободный склад	-
Резэкспорт товаров	-
Переработка товаров вне таможенной территории	+ (со стоимости переработки)
Экспорт товаров	- (при наличии пакета документов)
Уничтожение товаров. Отказ от товаров в пользу государства	-

#### **10.6. Бухгалтерские записи по учету операций по обязательной продаже 50% валютной выручки**

Особенности учета операций по обязательной продаже 50% валютной выручки представлены в таблице 10.8:

**Таблица 10.8.**

**Бухгалтерские записи по учету операций по обязательной продаже 50% валютной выручки**

<b>№ п/п</b>	<b>Содержание операции</b>	<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>	<b>Сумма</b>
1.	Поступила валютная выручка, с пересчетом в рубли по курсу ЦБ РФ на 15 июля 1996 г.	52/1.1	62	30358120.00

	(5912×5135=30358120)			
2.	Курсовая разница на 19 июля 1996 г. курс ЦБ РФ на эту [5912 (5150-5135)=88680]	52/1.1	83/4	88680.00
3.	Задепонировано 50% валютной выручки для обязательной продажи по курсу ЦБ РФ на 19 июля 1996 г. 2956\$, (2956×5150=15223400)	57	52/1.1	15223400.00
4.	Перечислена оставшаяся валютная выручка 2956\$ на текущий валютный счет по курсу ЦБ РФ на 19 июля 1996 г. (2956×5150=15223400)	52/1.2	52/1.1	15223400.00
5.	22 июля 1996 г. были проведены торги на внутреннем валютном рынке по биржевому курсу (2956×5165=15267740). оплачены комиссионные банку (15267740-15229570.65=38169.35), рублевый эквивалент проданной валюты по курсу ЦБ РФ (2956×5156=15241136)  Курсовая разница на 22 июля 1996 г. [2956(5156-5150)=17736]	57	83/4	17736.00
6.	Списан рублевый эквивалент проданной валюты	48/1	57	15241136.00
7.	Списаны комиссионные расходы	43	48/1	38169.35
8.	Зачислен 25 июля 1996 г. рублевый эквивалент 50% валютной выручки за минусом комиссии банку	51	48/1	15229570.65
9.	Отражен финансовый результат от обязательной продажи 50% валютной выручки	48/1	80/3	26604.00

#### Схема корреспонденции счетов:

Счет 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
	Сальдо на начало -
	1) 30358120.00
Оборот -	Оборот 30358120.00
	Сальдо на конец 30358120.00

Счет 48/1 “Реализация иностранной валюты”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
6) 15241136.00	7) 38169.35

9) 26604.00	8) 15229570.65
Оборот 15267740.00	Оборот 15267740.00
Сальдо на конец -	

Счет 51 “Расчетный счет”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо на начало 55148.18	
8) 15229570.65	
Оборот 1522957.65	Оборот -
Сальдо на конец 15284718.83	

Счет 57 “Переводы в пути”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо на начало -	
3) 15223400.00	6) 15241136.00
5) 17736.00	
Оборот 15241136.00	Оборот 15241136.00
Сальдо на конец -	

Счет 52/1.1 “Транзитный валютный счет”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
1) 30358120.00	3) 15223400.00
2) 88680.00	4) 15223400.00
Оборот 30446800	Оборот 30446800.00
Сальдо на конец -	

Счет 52/1.2 “Текущий валютный счет”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо на начало -	
4) 15223400.00	
Оборот 15223400.00	Оборот -
Сальдо на конец 15223400.00	

Счет 83/4 “Курсовые разницы”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
	Сальдо на начало -
	2) 88680.00
	5 17736.00
Оборот -	Оборот 106416.00
	Сальдо на конец 106416.00



Счет 80/3 “Внереализационные доходы и расходы”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
	Сальдо на начало -
	9) 26604.00
Оборот -	Оборот 26604.00
	Сальдо на конец 30358120.00

Счет 43 “Коммерческие расходы”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо на начало	
7) 38169.35	
Оборот 38169.35	Оборот
Сальдо на конец 38169.35	

## 11. Учетная политика организации

Под **учетной политикой** организации понимается выбор организацией совокупности способов ведения бухгалтерского учета - конкретных методик, форм техники ведения и организации бухгалтерского учета исходя из установленных правил и особенностей деятельности. На основе действующих общих правил ведения бухгалтерского учета организация имеет право самостоятельно:

1. Устанавливать порядок начисления износа по основным средствам и нематериальным активам.
2. Определять порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции.
3. Выбирать способ начисления износа по малоценным и быстроизнашивающимся предметам (МБП).
4. Определять стоимостной предел отнесения предметов к основным средствам или МБП.
5. Выбирать вариант синтетического учета производственных запасов.
6. Выбирать способ (методику) группировки и списания затрат на производство.
7. Устанавливать способ учета выпуска продукции (работ, услуг).
8. Устанавливать метод оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции, незавершенного производства.
9. Выбирать способ распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования.
10. Выбирать методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
11. Устанавливать варианты сводного учета затрат на производство.
12. Определять сроки погашения расходов будущих периодов.
13. Выбирать метод определения выручки от реализации.
14. Создавать резерв по сомнительным долгам.
15. Создавать резервы и фонды специального назначения.

Формирование учетной политики включает не только выбор методов, способов, вариантов учета, но и определение форм его ведения и организации, т.е. (организация самостоятельно осуществляет):

1. Разработка рабочего плана счетов;
2. Выбор формы бухгалтерского учета;
3. Организация бухгалтерского учета;
4. Определение количества и сроков проведения инвентаризации имущества и обязательств (помимо обязательных инвентаризаций);
5. Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля (т.е. разработка этой системы)

**Учетная политика (принятая организацией, оформленная письменно) имеет важное значение не только для самой организации, но и контролирующих органов, аудиторов, различных пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности организации.**

Более подробно познакомиться со всеми аспектами учетной политики Вы можете в пособии Смирнова С.А. “Учетная политика” для дистанционной формы образования.

Важнейшим аспектом формирования учетной политики является нормативно - правовая база в международной практике учетная политика базируется на основе

стандарта “Раскрытые учетной политики”<sup>6</sup>. В России основополагающим нормативным документом, которым следует руководствоваться при выборе и обоснования учетной политики организации, является Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика предприятия”, утвержденное приказом Минфина РФ от 28 июля 1994 года №100.

Положение, являясь составным элементом системы нормативного регулирования, базируется на следующих документах:

- Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ “О бухгалтерском учете”;
- Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина РФ от 26 декабря 1994 г. №170 (с изменениями от 19 декабря 1995 г. №130);
- Положении о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденном постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. №552 (с учетом изменений и дополнений, утвержденных постановлением Правительства РФ от 1 июля 1995 г. №661, от 20 ноября 1995 г. №1133);
- плане счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности предприятий, утвержденном приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. №56 (с изменениями и дополнениями от 28 декабря 1994 г. №173, от 28 июля 1995 г. №81, от 17 февраля 1997 г. №15);
- Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. №56 (с изменениями и дополнениями от 28 декабря 1994 г. №173, от 28 июля 1995 г. №81, от 27 марта 1996 г. №31, от 17 февраля 1997 г. №15).

Впервые в марте 1992 г. приказом Министерства финансов РФ №10 официально и впервые в практику отечественного бухгалтерского учета введен термин “учетная политика предприятия”.

Потребность в учетной политике предприятий возникла в условиях их хозяйственной самостоятельности. В рыночной экономике государство не может предписывать всем участникам хозяйственных отношений одинаковые учетные схемы. Так как условия хозяйствования и задачи каждого предприятия сугубо индивидуальны, такие схемы должны быть уникальны для каждого предприятия. Поэтому в условиях рыночной экономики за централизованным регулированием остаются основополагающие принципы и правила ведения бухгалтерского учета. В свою очередь, каждое предприятие по каждому конкретному направлению ведения бухгалтерского учета из всей совокупности способов, допускаемых законодательными и нормативными актами, должно выбрать один, исходя из конкретной хозяйственной ситуации. Иначе говоря, хозяйствующие субъекты разрабатывают и проводят собственную учетную политику.

На выбор и обоснование учетной политики предприятия оказывают влияние такие факторы, как:

- форма собственности и организационно-правовая форма;
- вид деятельности;
- объем деятельности и среднесписочная численность;

---

<sup>6</sup> Стандарт IAS-1. Принят Международным Комитетом стандарта бухгалтерского учета в январе 1995г.

- задачи финансово-хозяйственной деятельности;
- уровень квалификации руководящих и бухгалтерских кадров;
- обеспеченность автоматизированными системами учета и информационными системами.

В Положении учетная политика определяется как “Совокупность способов ведения бухгалтерского учета”.

К таким способам относятся:

- первичное наблюдение (документация и инвентаризация);
- стоимостное измерение (оценка и калькуляция);
- текущая группировка (счета и двойная запись);
- итоговое обобщение (баланс и отчетность).

На практике каждый из перечисленных способов может быть реализован по-разному. Раскрытие учетной политики предполагает многовариантность ведения бухгалтерского учета на основе действующей нормативно-правовой базы.

При разработке учетной политики необходимо сохранить целостность системы бухгалтерского учета. Важно исследовать три аспекта формирования учетной политики:

- **методический аспект** (определяет способы оценки имущества и обязательств, избранные предприятием для ведения бухгалтерского учета);
- **организационный аспект** (определяет реализацию избранных способов оценки имущества и обязательств с точки зрения построения бухгалтерской службы);
- **технический аспект** (определяет реализацию избранных способов оценки имущества и обязательств в учетных регистрах).

Рассмотрим элементы методического аспекта учетной политики.

**Таблица 11.1.**

***Элементы методического аспекта учетной политики***

Элементы методического аспекта учетной политики	Допустимые действующим законодательством варианты (по состоянию на 01.05.97)
1	2
<b><u>Учет основных средств</u></b>	
1. Установление границы между основными средствами и средствами труда в обороте	1. Предел стоимости, равный установленному лимиту (не более 100-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда на дату приобретения) 2. Предел стоимости меньше установленного лимита.
2. Порядок начисления амортизации по основным средствам	1. Равномерное начисление в соответствии с установленными стандартами нормами амортизационных отчислений. 2. Ускоренная амортизация по отдельным видам основным средств

	<p>с указанием перечня основных средств.</p> <p>3. Начисление амортизации с применением понижающих коэффициентов.</p> <p>4. Для МП в 1-ый год функционирования самого МП дополнительное списание стоимости основных средств в размере 50% от стоимости основных средств, срок службы которых свыше 3-х лет.</p>
3. Порядок учета и финансирования ремонта производственных основных средств	<p>1. Затраты на ремонт включаются в себестоимость продукции, работ, услуг текущего учетного периода.</p> <p>2. Затраты на ремонт резервируются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– создается ремонтный фонд;</li> <li>– создается резерв расходов.</li> </ul> <p>3. Затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов.</p>
<b><u>Учет нематериальных активов</u></b>	
Порядок начисления амортизации по нематериальным активам	<p>1. Перечень нематериальных активов, по которым амортизация начисляется с использованием счета 05, с указанием срока полезного использования объекта и нормы амортизации.</p> <p>2. Перечень нематериальных активов, по которым погашение стоимости производится без использования счета 05, то есть стоимость таких нематериальных активов списывается непосредственно со счета 04.</p> <p>3. Перечень нематериальных активов, которые не подлежат амортизации, по которым не производится погашение стоимости.</p>
<b><u>Учет производственных запасов</u></b>	
1. Порядок отражения в бухгалтерском учете процесса приобретения и заготовления материалов	<p>1. Традиционный вариант учета с применением счета 10 и оценкой материалов на счете 10 по фактической себестоимости приобретения и заготовления.</p> <p>2. Применение счетов 10, 15, 16, с оценкой материалов на счете 10 по учетной цене, с определением результата процесса заготовления на счете 15 и списанием его в конце месяца на счет 16. Отклонения со счета 16 распределяются и списываются на те счета учета затрат, на которые списывались материалы со счета 10.</p>
2. Метод оценки производственных запасов и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство материалов	<p>1. Фактическая себестоимость производственных запасов, списываемых на себестоимость, определяется по средней себестоимости (метод средней себестоимости).</p> <p>2. Фактическая себестоимость производственных запасов списывается на себестоимость с использованием метода ФИФО (метод себестоимости первых по времени закупок).</p> <p>3. Фактическая себестоимость производственных запасов списывается на себестоимость с использованием метода ЛИФО (метод себестоимости последних по времени закупок).</p>
3. Установление лимита по МБП	<p>1. Лимит устанавливается на утвержденном законодательством уровне.</p> <p>2. Лимит устанавливается ниже утвержденного законодательством уровня.</p>
4. Способ начисления износа по МБП	<p>1. Начисление износа в размере 50% стоимости при передаче МБП со склада в эксплуатацию.</p> <p>2. Начисление износа в размере 100% стоимости при передаче МБП со склада в эксплуатацию.</p> <p>3. Износ не начисляется для МБП, стоимостью в пределах 1/20 части установленного лимита.</p> <p>4. Износ устанавливается по установленным нормам и сметным ставкам (норма, сметная ставка рассчитывается исходя из сметы расходов на изготовление МБП и запланированного выпуска</p>

	продукции с их помощью).
<b>Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)</b>	
1. Способ группировки затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)	<p>1. Группировка затрат на производство с подразделением их на прямые и косвенные. Прямые затраты непосредственно связаны с производственным процессом (счет 20). Косвенные затраты, не имеющие прямого отношения к производству (счета 23, 25, 26, 28), путем распределения списывают на счет 20. То есть исчисляется полная фактическая производственная себестоимость.</p> <p>2. Группировка затрат с подразделением на условно-переменные (счета 20, 25) и условно-постоянные (счет 26). В калькуляцию себестоимости условно-постоянные расходы не включаются. То есть, формируется неполная, ограниченная фактическая производственная себестоимость.</p>
2. Оценка незавершенного производства в массовом, серийном производстве.	<p>1. Оценка по нормативной (плановой) производственной себестоимости.</p> <p>2. Оценка по прямым статьям затрат (материалы, заработная плата, отчисления на социальное страхование).</p> <p>3. Оценка по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.</p>
3. Оценка незавершенного производства при единичном производстве.	Оценка по фактической производственной себестоимости.
4. Способ распределения общехозяйственных расходов по видам деятельности, которые имели разный порядок налогообложения.	Пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности в общей сумме выручки.
5. Способ распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов по видам продукции.	<p>1. Пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих (без примимальных доплат).</p> <p>2. Пропорционально прямым материальным затратам.</p> <p>3. Пропорционально сумме прямых затрат на производство (прямая заработная плата, отчисления на социальное страхование, материальные затраты).</p>
6. Сроки погашения расходов будущих периодов.	<p>1. Разработка структуры расходов будущих периодов.</p> <p>2. Самостоятельно устанавливаются сроки списания будущих расходов по каждому их виду с целью отнесения их на соответствующие источники финансирования.</p>
7. Перечень резервов предстоящих расходов и платежей.	<p>1. Не создаются резервы.</p> <p>2. Создаются резервы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на предстоящую оплату отпусков производственных рабочих;</li> <li>– на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет всем работникам;</li> <li>– на выплату вознаграждений по итогам работы за год;</li> <li>– на ремонт основных средств;</li> <li>– на подготовительные работы для сезонных работ.</li> </ul>
<b><u>V. Учет готовой продукции и ее реализация</u></b>	
1. Варианты учета выпуска продукции.	<p>1. Традиционный вариант учета выпуска готовой продукции с оприходованием ее на склад по фактической производственной себестоимости.</p> <p>2. Использование операционно-результативного счета 37 “Выпуск продукции”. Необходимое условие при этом - разработка на</p>

	предприятия плановой (нормативной) себестоимости готовой продукции. Цель 37 счета - выявление экономии или перерасхода.
2. Оценка готовой продукции.	1. По фактической производственной себестоимости. 2. По плановой (нормативной) производственной себестоимости (с использованием счета 37).
3. Оценка товаров (для оптовой торговли).	По покупной стоимости.
4. Оценка товаров (для предприятий розничной торговли).	1. По покупной стоимости. 2. По продажной стоимости.
5. Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).	1. Для целей бухгалтерского учета и исчисления величины балансовой прибыли - только по моменту отгрузки (выполнения работ, услуг) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов. 2. Для целей налогообложения два варианта: – по мере оплаты (по зачислению выручки на расчетный счет или получению наличных в кассу); – по мере отгрузки.
<b><u>VI. Учет финансовых результатов и распределение прибыли</u></b>	
1. Учет финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг), реализации и прочего выбытия основных средств, реализации прочего имущества.	1. Момент признания финансовых результатов для целей бухгалтерского учета и исчисления величины балансовой прибыли определяется по дате отгрузки продукции (работ, услуг), по дате сделок от реализации основных средств и иного имущества и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов. 2. Момент признания финансовых результатов для целей налогообложения: • по оплате; • по отгрузке.
2. Порядок создания резервов по сомнительным долгам.	1. Для предприятий, которые выбрали для целей налогообложения учет выручки от отгрузке создается резерв по сомнительным долгам. 2. Для предприятий, которые выбрали для целей налогообложения учет выручки по оплате резерв по сомнительным долгам не создается.
3. Учет распределения прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия.	1. Фондовый принцип распределения прибыли. Перечень создаваемых фондов должен быть предусмотрен учредительными документами. 2. Бесфондовый вариант распределения прибыли.
4. Порядок отражения в учете начисления и выплаты дивидендов.	1. Дивиденды начисляются ежеквартально или один раз в полгода за счет чистой прибыли текущего учетного периода. 2. Дивиденды начисляются один раз в год, в первом квартале следующего за отчетным года за счет нераспределенной прибыли отчетного года.
5. Учет финансовых результатов при выполнении долгосрочных договоров	1. Учет финансовых результатов в целом по окончании работ и сдачи их заказчиком. 2. Учет финансовых результатов по отдельным этапам работ по мере их выполнения (с использованием счета 36 "Выполненные этапы по незавершенным работам").
6. Учет курсовых разниц.	1. Непосредственно на счете учета финансовых результатов. 2. Предварительно накапливая на счете учета доходов будущих периодов с последующим в конце года списанием на счет учета финансовых результатов.
<b><u>VIII Учет текущих обязательств и расчетов</u></b>	
Порядок оценки	1. Традиционный вариант оценки задолженности без учета

кредиторской задолженности	причитающегося к выплате процента. 2. Оценка задолженности с учетом причитающегося к выплате процента.
----------------------------	---

Немаловажным вопросом является рассмотрение технического аспекта учетной политики (см. табл. 11.2.)

**Таблица 11.2.**

**Элементы технического аспекта учетной политики**

Учет курсовых разниц по валютным счетам	1. Непосредственно на счете 80 “Убытки и прибыли”; 2. Предварительно накапливать на счете 83/4 “Доход будущих периодов”, субсчет “Курсовые разницы”. списывая в конце года на счет 80.
Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)	Какой метод учета применять: <ul style="list-style-type: none"> <li>• позаказный;</li> <li>• поперечный;</li> <li>• или иной.</li> </ul>
Распределение косвенных расходов	По какому признаку их распределять между отдельными объектами учета.
Сводный учет затрат на производство	1. По полуфабрикатному варианту; 2. Бесполуфабрикатному варианту.
Форма бухгалтерского учета	1. Мемориально - ордерная; 2. Журнально - ордерная; 3. Упрощенная; 4. Машиноориентированная форма (компьютер).
Инвентаризация имущества и обязательств	Сколько инвентаризаций в течение года необходимо провести, когда их целесообразно проводить, какие категории имущества и обязательств подлежат проверке при каждой из них.
Внутрипроизводственная отчетность	Какая внутренняя отчетность необходима для управления, по каким формам должны составлять отчеты, с какой периодичностью и в какие сроки, кому представлять и т.д.
План счетов бухгалтерского учета	Какие синтетические счета, субсчета и аналитические счета использовать, т.е. каким должен быть рабочий план счетов, построенный на основе плана (типового) счетов.
Учет ремонта основных средств	Как отражать в бухгалтерском учете ремонт основных средств: <ul style="list-style-type: none"> <li>• включать фактические затраты в себестоимость продукции по мере производства ремонта;</li> <li>• создавать резерв средств на ремонт основных средств;</li> <li>• относить фактические затраты по ремонту на расходы будущих периодов.</li> </ul>



Учет амортизации нематериальных активов	Как отражать в бухгалтерском учете амортизацию нематериальных активов: <ul style="list-style-type: none"> <li>• с использованием счета 05 “Амортизация нематериальных активов”;</li> <li>• без использования счета 05.</li> </ul>
Учет заготовления материалов	С использованием или без использования счетов 15 “Заготовление и приобретение материалов” и 16 “Отклонение в стоимости материалов”.
Учет износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП)	Каким способом погашать стоимость МБП: <ul style="list-style-type: none"> <li>• путем начисления износа по схеме 50%+50%;</li> <li>• путем начисления износа в размере 100% единовременно;</li> <li>• путем списания в расход по мере отпуска;</li> <li>• по нормам или сметным ставкам.</li> </ul>
Калькуляционный учет	Вести раздельно или в одной системе счетов финансовую и управленческую бухгалтерию.
Учет выпуска продукции	Как отражать в бухгалтерском учете: <ul style="list-style-type: none"> <li>• с использованием счета 37 “Выпуск продукции (работ, услуг);</li> <li>• без использования счета 37.</li> </ul>

Важнейшим моментом при формировании учетной политики является организационный аспект учетной политики (см. табл. 11.3).

**Таблица 11.3.**

**Элементы организационного аспекта учетной политики**

Организационная форма бухгалтерской службы	1) Собственная бухгалтерия как структурное подразделение; 2) Поручить ведение счета специальной организации; 3) Нанять специалиста (предпринимателя) на договорных началах.
Уровень централизации учета	По какой форме организовать учет: <ul style="list-style-type: none"> <li>• централизованной;</li> <li>• децентрализованной;</li> <li>• смешанной.</li> </ul>
Структура бухгалтерской службы	Какова должна быть численность учетного персонала, какие отделы (группы, сектора) необходимы в ней, какова их соподчиненность.
Выделение подразделений предприятия на отдельный баланс	Какие подразделения необходимо выделить на отдельный баланс.
Внутрипроизводственный контроль	Какой должна быть система внутри производственного контроля.

Следует заметить, что на многих предприятиях США и стран Европы в структуре системы учета и контроля важнейшее место занимает служба контроллинга\*.

При разработке учетной политики следует учитывать следующие основные допущения:

- Имущественная обособленность предприятия. Имущество и обязательство предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников предприятия и других предприятий;
- последовательность применения учетной политики;

---

\* Подробнее в пособии: Смирнов С.А. Контроллинг: пособие для дистанционной формы обучения. М 1997 г.

- непрерывность деятельности предприятия;
- временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Внесение изменений допустимо в следующих случаях:

- изменение законодательства России;
- изменение нормативных документов по регулированию бухгалтерского учета;
- реорганизация предприятия (слияние, разделение, присоединение);
- смены собственника;
- банкротства и введения внешнего управления.

Последствия изменения учетной политики должны быть оценены в стоимостном выражении на основании данных на дату (первого числа месяца) с которой вступают в силу эти изменения.

Приказ о введении (изменении) учетной политики должен быть согласован с налоговой инспекцией. Следует помнить, что учетная политика должна находиться в взаимосвязи с методом бухгалтерского учета (см. табл. 11.4).

**Таблица 11.4.**

**Взаимосвязь метода бухгалтерского учета и учетной политики**

<b>МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b> (взаимосвязанное отражение, обобщение и соизмерение в денежном выражении фактов хозяйственной деятельности предприятия)							
<b>ПРИЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>							
Первичное наблюдение		Стоимостное измерение		Текущая группировка		Итоговое обобщение	
документы	инвентаризация	оценка	калькуляция	счета	двойная запись	баланс	отчетность
<b>УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ</b> как реализация метода бухгалтерского учета							
<b>ПОРЯДОК ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ</b>							
первичного наблюдения		стоимостного измерения		текущей группировки		итогового обращения	
Реквизиты, формы первичных документов и т.д.	Сроки, масштабы, порядок ее проведения	Способы оценки имущества и обязательств	Способы калькуляции себестоимости продукции	План счетов	Схемы отражения в учете отдельных фактов хозяйств. деятельности	Состав статей баланса способы оценки имущества и обязательств	Реквизиты и формы отчетов, состав статей и т.д.

## **12 Отчетность**

### **12.1. Виды и назначение отчетности**

#### ***12.1.1. Понятие отчетности***

Отчетность организации (хозяйствующего субъекта) - это система показателей, характеризующих условия и результаты ее работы за истекший период. По существу, это особый вид учетных записей, являющихся кратким извлечением из текущего учета (бухгалтерского, статистического и оперативно-технического), отражающих сводные данные о состоянии и результатах деятельности хозяйства, его подразделений за определенный период.

Процесс бухгалтерского учета в целом состоит из 4-х основных стадий:

- на первой документируются различные хозяйственные факты (деловые сделки);
- на второй учетные данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения на счетах бухгалтерского учета (в учетных регистрах и Главной книге);
- на третьей формируются отчетные формы, содержание и периодичность составления которых устанавливается Министерством финансов РФ;
- на четвертой (заключительной) проводится анализ деятельности организации, результаты которого используются прежде всего администрацией для принятия решений и оценки своей деятельности.

Финансовая отчетность может служить информацией для различного рода организаций и отдельных лиц. По финансовой отчетности может быть составлено представление о финансовом положении фирмы на рынке, о возможности ее кредитования каким-либо банком, может быть произведен анализ эффективности производственной деятельности фирмы, ликвидности ее активов, финансовой устойчивости и много другое.

Основные количественные методы анализа и интерпретации отчетов фирм не сложны для понимания. В настоящее время правительственные учреждения и отдельные профессиональные организации предусматривают такие формы и содержания финансовых документов, которые обеспечивают их сопоставимость. Но так было не всегда. Например, в США в 1934 году из-за несравнимости финансовых отчетов и по ряду других причин Конгресс создал комиссию по биржам и ценным бумагам (SEC). Задача этой комиссии - обеспечить точность финансовой информации в публикуемых фирмой отчетах, объективно отражающих экономическую деятельность. Еще одна организация, имеющая право устанавливать бухгалтерские стандарты - Совет по стандартам финансового учета (FASB).

Итак, финансовая отчетность должна содержать информацию, необходимую настоящим и будущим инвесторам, кредиторам, учредителям и другим пользователям для осуществления рациональных инвестиций, кредитов и других подобных решений.

Роль финансовой отчетности в экономике - предоставление информации, необходимой для бизнеса и принятия экономических решений, независимо от того, каковы будут эти решения, обеспечение объективной, нейтральной, независимой от какого-либо влияния информации.

Стандарты бухгалтерской финансовой отчетности должны удовлетворять и требованию гибкости норм, используемых в различных ситуациях. Гибкость стандартов желательна в силу различий между способами организации фирм, родом

их деятельности, способов управления ими. Следовательно надо предусмотреть такую структуру финансовой отчетности, которая позволяла бы сравнивать документацию различных фирм.

Приведем пример общепринятых принципов бухгалтерского учета, используемых в США, и известных как GAAP:

**Периодичность отчетности** - финансовые отчеты должны подготавливаться периодически, через равные промежутки времени. Компании сами могут выбирать, когда будет завершаться их финансовый период. (Требуется по крайней мере ежегодность отчета).

**Полнота охвата** - в свои финансовые документы фирмы должны включать все расходы, осуществление которых необходимо для получения доходов, указанных в отчетности.

**Консерватизм** - в ситуации, когда неопределенность измерения порождает равновероятностные размеры прибыли, фирмы должны сообщать в отчете наименьшую цифру. Фирмы должны стремиться предвидеть все расходы и не сообщать о доходах без тщательного обоснования. Умышленное искажение запрещено.

**Ясность** - информация, содержащаяся в отчетах, должна быть изложена на таком уровне, чтобы ее мог воспринять читатель со средним уровнем понимания проблемы бизнеса.

**Существенность** - отчеты должны содержать информацию, существенную для принятия решений и ориентированную на пользователя.

**Надежность** - предоставляемая информация должна быть полной и достоверной.

Приведенный список требований включает не все требования GAAP, а прежде всего те, что относятся к внешней отчетности. Почти все данные требования используются в России.

В дополнение к этим принципам FASB определяет особые требования, касающиеся внешней отчетности всех фирм:

- **финансовое состояние на конец периода;**
- **потоки денежных средств за период;**
- **доходы за период;**
- **полный доход за период;**
- **вклады собственникам и выплаты собственникам за период.**

Изучение финансовой документации неразделимо связано с изучением методов бухгалтерского учета, которые использует фирма, при составлении своей отчетности.

В настоящее время в Российской Федерации действует система хозяйственного учета, в которой выделяются три взаимосвязанных вида учета: оперативный, статистический, бухгалтерский.

**Оперативный учет** - осуществляется для повседневного текущего руководства и управления предприятием, участками, производствами и цехами. С помощью оперативного учета управленческому персоналу поступает информация о движении материальных ресурсов на предприятии, об объемах выпущенной продукции, ее отгрузке и реализации, о наличии производственных запасов и так далее. Надобности в оперативно-техническом учете может появляться по мере необходимости.

**Статистический учет** - изучает явления, носящие обобщающий массовый характер в различных областях хозяйства, экономики, науки, образования и т.д. Здесь широко используется выборочный метод наблюдения и регистрации, осуществляется единовременный учет и перепись. Для этих целей используется информация бухгалтерского и оперативного учета.

**Бухгалтерский учет** - изучает количественную сторону хозяйственных явлений в непрерывной связи с их качественной стороной путем сплошной, документально-обоснованной и взаимосвязанной регистрации хозяйственных фактов как и в натуральных показателях, так и в денежном выражении.

Итак в бухгалтерском учете имеет место сплошное отражение финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, всего его имущества и источников его формирования, всех видов производственных запасов, основных фондов, затрат на производство и реализацию продукции, денежных средств, задолженности как предприятию, так и другими предприятиями и организациями. Осуществляется непрерывность во времени отражения происходящих хозяйственных фактов. Предполагается, что происходит постоянное наблюдение и отражение хозяйственных операций, связанных с движением основных фондов, производственных запасов, денежных средств, ценных бумаг, расчетов, фондов, кредитов и т.п. Каждый хозяйственный факт оформляется документально или бумажным первичным документом, или машинным носителем информации, который имеет правовую основу, т.е. согласно ему устанавливается ответственность за выполняемую хозяйственную операцию, а следовательно документ приобретает физическую силу. Все средства и хозяйственные процессы обязательно отражаются в денежном выражении, обобщая натуральные показатели. Существует взаимосвязное отражение финансовой и хозяйственной деятельности, обусловленное взаимной зависимостью совершающихся фактов. Так при поступлении материальных ресурсов на склады предприятия должно быть указано, откуда они поступали: от поставщиков или в результате передачи их из цеха в цех и т.п. Выплата заработной платы работникам предприятия из кассы наличными подтверждает уменьшение денежных средств в кассе. Поступление выручки от реализации продукции увеличивает наличие денежных средств в кассе или в банке, но подтверждает уменьшение готовой продукции как на складах предприятия, так и в отгрузке потребителям и т.д.

Бухгалтерский учет - наука, о которой впервые упоминается в трудах Луки Пачоли и Бенедетто Коруты, которые положили начало рассмотрению бухгалтерского учета, как орудия управления отдельным предприятием, с одной стороны, и как универсальной методологической науки с другой стороны.

### ***12.1.2. Виды отчетности; требования, предъявляемые к отчетности***

Применяемые отчеты подразделяются на виды по трем основным признакам:

- 1) объему сведений, включаемых в отчеты:
  - внутренняя (вызвана потребностью самого хозяйства; о работе на одном каком-то участке);
  - внешняя (по организации в целом, для информирования внешних пользователей);
- 2) целями, для которых составляются отчеты (бухгалтерская отчетность служит основным источником информации о деятельности организации);
- 3) периодам охватываемым отчетностью:
  - периодическая отчетность - составляется на внутригодовую дату (квартальная и полугодовая);
  - годовая отчетность.

Приведем свод первичных документов по назначению и использованию (Табл. 12.1.)

#### **Таблица 12.1.**

**Свод первичных документов по назначению и использованию**

## Первичные документы

Наименование документа и номер формы	Назначение и использование документа
1	2
Счет (ф. №868), Счет-фактура (ф.№868а) Платежное требование (ф.№0401001), Платежное требование-поручение (ф.0401040)	Сопроводительные документы поставщиков. Служат основанием для количественной и качественной приемки поступившей партии материальных ценностей. Используется для расчетов между поставщиками и покупателями за отгруженные материальные ценности.
Товарно-транспортная накладная (ф.№1-Т)	Предназначена для учета поставок материальных ценностей и расчетов за их перевозку автомобильным транспортом. Заполняется в 4-х экземплярах: 1 экз. - покупателю - для оприходования материалов вместо приходного ордера 2 экз. - поставщику для списания ценностей 3 экз. - для начислению зарплаты водителю 4 экз. - для предъявления в банк на оплату
Журнал учета поступающих грузов (ф.№М-1)	Применяется для регистрации транспортных, товарных и др. документов, связанных с получением грузов с железных дорог, водных пристаней. В нем отмечаются запросы по розыску не поступивших грузов. Предназначен для контроля за поступлением и оприходованием материальных ценностей и записи об оплате счета, отказе от акцепта или сумма частичного акцепта и др.
Доверенность (ф.№М-2, М-2а)	Предназначена для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного предприятия при получении материальных ценностей. Если получение материальных ценностей носит массовый характер, используется №М-2а.
Журнал учета выданных доверенностей (ф.№М-2б)	используется для регистрации выданных доверенностей и расписки в их получении
Приходный ордер (ф.№М-3, М-4)	Применяются для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад
Акт о приемке материалов (ф. №М-7)	Применяется для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика; составляются также при приемке материалов, поступивших без документов. Составляется приемной комиссией с обязательным участием материально-ответственного лица и представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации. Используется для учета поступления материалов и направления претензионного письма поставщику.
Накладная на внутреннее перемещение материалов (ф.№М-12, М-13)	Применяются для учета движения материальных ценностей внутри предприятия. Накладную в 2-х экземплярах составляет материально ответственное лицо склада (цеха), сдающего ценности. Один экз. - для списания ценностей, и второй экз. - для оприходования ценностей. Накладную сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

Лимитно-заборная карта (ф.№ М-8, М-8а, М-9, М-9а)	Предназначена для оформления списка материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, а также для контроля установленных лимитов отпуска. ф.№М-8, служит для многократного отпуска одного номенклатурного номера в течении месяца. ф.№М-8а, служит для отпуска одного номенклатурного номера на квартал. ф.№М-9, служит для многократного отпуска двух-пяти номенклатурных номеров на один месяц. ф.№М-9а, служит для четырехкратного отпуска лимитированных материалов, относящихся на один вид затрат. используются для оперативности учета на складе, аналитического и синтетического учета отпуска материальных ценностей в пределах утвержденного лимита.
Требование (ф.№М-10, М-10а, М-11)	Предназначены для учета отпуска материалов и являются основанием для списания материалов со склада. ф.№М-10 - для отпуска материальных ценностей только одной номенклатурной позиции ф.№М-11 - для отпуска материальных ценностей нескольких номенклатурных позиций (многострочное) ф.№М-10а (сигнальное) - при получении материалов сверх установленного лимита или при замене материала. Используется для оперативного учета на складах, аналитического и синтетического учета отпуска материалов.
Накладная на отпуск материалов на сторону (ф.№М-14, М-15)	Применяются для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своего предприятия, расположенным за пределами его территории, или сторонним организациям. Используются для оперативного учета, аналитического и синтетического учета отпуска материалов.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета (при составлении годового отчета):

- Соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики; изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в годовой бухгалтерской отчетности (пояснительной записке к годовому отчету);
- Полнота отражения всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- Правильность отнесения доходов и расходов к отчетному периоду в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета и Положении о бухгалтерском учете и отчетности в РФ;
- Разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;
- Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

В годовой бухгалтерский отчет приходится вносить коррективы (по сравнению с периодической отчетностью) размер и характер которых выясняются из сравнения данных учета с величиной имущественной массы, последняя определяется посредством обязательной годовой инвентаризации.

Все расхождения, выявленные в ходе инвентаризации, с данными бухгалтерского учета должны быть отрегулированы в соответствующих учетных регистрах до представления годового бухгалтерского отчета. Завершением указанных работ является составление годового баланса и других форм бухгалтерского отчета.

В случаях исправления ошибок делаются соответствующие оговорки, которые заверяют лица, подписавшие отчет, с указанием даты исправления.

### 12.1.3. Качественные характеристики отчетности и ее классификации

Бухгалтерская отчетность должна быть доступной для понимания. Качественными признаками отчетной информации, которые отделяют “хорошую” информацию от “плохой” являются:

- Уместность - на нее влияют следующие основные факторы: своевременность, значимость и ценность для прогнозирования и сверки результатов.
- Достоверность (надежность), на которую влияют:
  - правдивость представляемых данных;
  - преобладание содержания над формой;
  - нейтральность;
  - осмотрительность;
  - возможность проверки;
  - сопоставимость.

Приведем классификацию отчетности (схема 12.1.)

**Схема 12.1.**

#### Классификация документов





## **12.2. Состав бухгалтерской отчетности организации**

Состав и формы бухгалтерских отчетов организаций устанавливаются Министерством финансов РФ. В настоящее время годовой бухгалтерский отчет<sup>7</sup> (за 1996 г.) включает следующие формы:

1. Бухгалтерский баланс - форма №1.
2. Отчет о финансовых результатах - форма №2.
3. Отчет о движении капитала - форма №3.
4. Отчет о движении денежных средств - форма №4.
5. Приложение к бухгалтерскому балансу - форма №5 (его разделы заполняются на основе данных синтетического и аналитического учета).
6. Специализированные формы (установленные в соответствии с п.30 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ).
7. Пояснительная записка (не составляется малыми предприятиями).
8. Аудиторское заключение в случаях, когда в соответствии с законодательством бухгалтерская отчетность организации подлежит аудиту.

Все элементы бухгалтерского отчета связаны между собой, поскольку отражают как правило, разные аспекты одних и тех же хозяйственных операций и явлений.

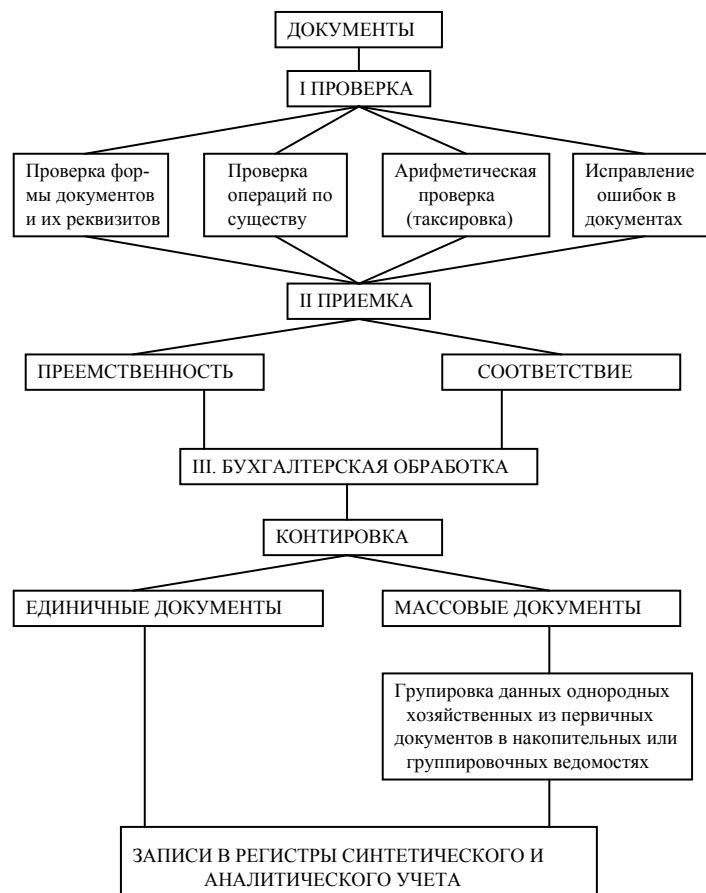
Назначение пояснительной записки и расшифровки к отдельным показателям отчета - раскрыть содержание и подходы к формированию тех или иных показателей бухгалтерских отчетов, а также учетную политику организации за истекший период и ее изменение (с указанием причин) в следующем операционном периоде. Данные, приводимые в пояснительной записке и расшифровках к бухгалтерскому отчету так же, как и сами отчетные формы, подлежат аудиторской проверке.

Рассмотрим обработку документов в бухгалтерии, организацию документооборота, взаимосвязи документов и регистров в учете и график документооборота (схемы 12.2.-12.5.).

---

<sup>7</sup> Баланс и его приложения представлены в приложении 1.

**Схема 12.2.**  
**Обработка документов в бухгалтерии**

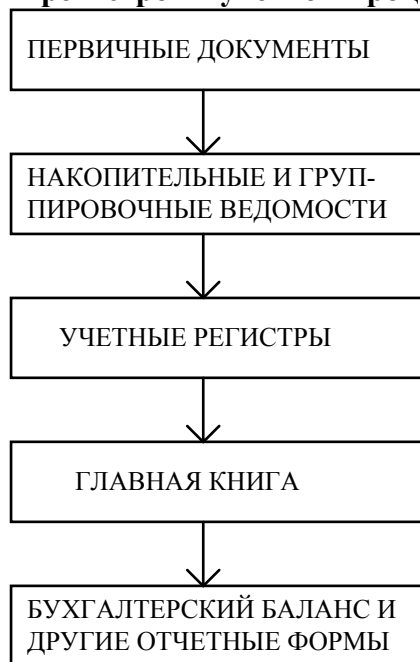


**Схема 12.3.**  
**Организация документооборота на предприятии**



#### Схема 12.4.

#### Взаимосвязь документов и регистров в учетном процессе



#### Схема 12.5.

#### График документооборота формы ОС-1

Движение документа	Наименование документа	ОС-1
	Количество экземпляров	исполнители приемки-сдачи ОС 1 экз. бухгалтерия предприятия
Создание документа	Момент создания	По поступлении ОС на предприятие Бухгалтер по основным средствам
	Ответственный за оформление содержания документа	
Проверка документа	Ответственный за проверку формы документа	Главный бухгалтер
	Ответственный за проверку содержания документа	Комиссия по приему ОС
Обработка документа	Сроки представления	Три дня после выписки
	Кто исполнитель	Главный бухгалтер
	Срок исполнения	По моменту поставки ОС на баланс предприятия
	Ответственный	Бухгалтер по основным средствам
Текущее хранение	Место хранения	Бухгалтерия, отдел по работе с основными средствами
	Ответственный	Главный бухгалтер
Передача в архив	Срок исполнения	После списания объекта или его передачи, продажи

### 12.3 Бухгалтерский баланс - форма №1

#### 12.3.1. Виды и строение бухгалтерских балансов

Существуют следующие виды основные бухгалтерских балансов: вступительный, периодический и годовой (заключительный); соединительный

(фузионный); разделительный; сводный; сводно-консолидируемый; saniруемый; ликвидационный.

Составлением вступительного (организационного) баланса открывается, по существу, ведение бухгалтерского учета в данной организации.

Санируемые балансы составляются в тех случаях, когда организация приближается к банкротству.

Ликвидационные балансы отличаются от других главным образом оценкой своих статей (производимой по реализационной стоимости, в большинстве случаев более низкой, чем первоначальная стоимость).

По своему строению бухгалтерский баланс представляет собой два ряда чисел, итоги которых равны между собой.

Любой бухгалтерский баланс представляет состояние имущественной массы как группировку разнородных имущественных средств и прав на них и одновременно как капитал, образованный волей определенных хозяйствующих субъектов, а также третьих лиц.

Баланс отражает состояние хозяйства в денежной оценке, в России - в рублях.

### ***12.3.2. Правила оценки статей бухгалтерского баланса***

**Средства предприятия (организации)** отражаются в балансе в следующей оценке:

- основные средства - по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за минусом износа;
- нематериальные активы - по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом износа;
- капитальные вложения - по фактическим затратам для застройщика (заказчика);
- оборудование - по фактической себестоимости приобретения, за минусом износа;
- финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других предприятий, предоставленные займы и т.п.) - по фактическим затратам инвестора;
- производственные запасы (сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, тара и другие материальные ресурсы) - по фактической их себестоимости;
- незавершенное производство - по фактической производственной себестоимости (в массовом и серийном производстве - по нормативной (плановой) производственной себестоимости, или по прямым расходам, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов);
- издержки обращения - в сумме издержек, приходящихся на остаток нереализованных товаров на предприятиях торговли и общественного питания;
- расходы будущих периодов - в сумме фактически произведенных в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам;
- готовая продукция - по фактической себестоимости;
- товары - по покупной стоимости;
- товары отгруженные, сданные работы и оказанные услуги - по полной фактической или нормативной (плановой) себестоимости;
- дебиторская задолженность - в сумме, признанной дебиторами;
- остатки средств по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные документы), ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах - в рублях, определяемых путем пересчета

иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действующих на последнее число отчетного периода.

### **Источники средств организации (предприятия)**

Отражаются в балансе:

- уставной капитал - в размере, определенном учредительными документами;
- резервный капитал - в сумме неиспользованных средств этого капитала;
- резервы по сомнительным долгам - в сумме созданных в конце отчетного года резервов на покрытие дебиторской задолженности организации (предприятия);
- резервы на покрытие предстоящих расходов и платежей - в сумме неиспользованных резервов;
- доходы будущих периодов - в сумме, полученной в отчетном периоде, но относящейся к следующим отчетным периодам;
- прибыль - в сумме фактически полученной в отчетном периоде прибыли. Авансовое и фактическое использование прибыли в отчетном периоде или фактически полученный убыток отражаются в активе баланса отдельными статьями. В годовой отчетности в валюту баланса включается лишь непокрытый убыток или нераспределенная прибыль отчетного года;
- кредиторская задолженность - в сумме фактических долгов кредиторам.

### **12.4. Порядок представления бухгалтерской отчетности**

Отчетным годом для всех организаций (предприятий) считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Для вновь создаваемых предприятий (организаций) первым отчетным годом считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно; а для созданных после 1 октября (не на базе ликвидированных, реорганизованных и их структурных подразделений) - по 31 декабря следующего года включительно.

Срок представления годового отчета организациями (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) установлен не позднее 1 апреля следующего за отчетным года, а квартального - не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

Годовой бухгалтерский отчет представляется:

- ~ собственникам (участникам, учредителям в соответствии с учредительскими документами);
- ~ государственной налоговой инспекции (по месту нахождения организации);
- ~ органам государственной статистики (по месту нахождения организации).

Унитарные предприятия, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, полностью либо частично представляют квартальную и годовую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным или муниципальным имуществом. Другие организации свою квартальную отчетность представляют в случаях, когда это предусмотрено налоговым и иным законодательством РФ или учредительными документами.

Итак, бухгалтерская отчетность представляет собой комплекс взаимосвязанных показателей финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период. Отчетным формам присуща как логическая, так и информационная взаимосвязь. Суть логической взаимосвязи состоит во взаимодополнении и взаимной корреспонденции отчетных форм отчетных форм, их разделов и статей. И в целом формирование отчетности организации, необходимой как для целей

внутреннего управления, так и для представления внешним пользователям, является логическим завершением учетного процесса.

## 12.5. Особенность составления балансов по совместной деятельности

В последнее время большое внимание уделено вопросам отчетности по совместной деятельности. Сегодня можно констатировать, что на практике установлена строгая регламентация составления баланса совместной деятельности (Табл. 12.2.).

**Таблица 12.2.**

### **Баланс совместной деятельности**

получены денежные средства на отдельный счет по СД в качестве вклада в СД от участников	Д-т 51 К-т 96
получены наличные денежные средства в качестве вклада в СД от участников	Д-т 78/3 К-т 96
наличные денежные средства (вклад в СД от участников) сданы в банк на отдельный счет по СД	Д-т 51 К-т 78/3
получено имущество (продукция, товары) в качестве вклада в СД	Д-т 01(14,12,10,40) К-т 96
получены товары, предназначенные для продажи, в качестве вклада в СД	Д-т 41 К-т 96
получены денежные средства на расчетный счет в качестве вклада в СД от участников	Д-т 78/3 К-т 96
начислены взносы во внебюджетные фонды налоги на фонд оплаты труда	Д-т 20 К-т 69 Д-т 69 К-т 78/3.1(78/3.2) Д-т 20(80) К-т 68 Д-т 68 К-т 78/3.1(78/3.2)
получены и оприходованы материалы от поставщиков для СД	Д-т 10 К-т 60 Д-т 19 К-т 60
списана стоимость материалов для СД	Д-т 20 К-т 10
начислен износ основных средств, нематериальных активов, МБП	Д-т 20 К-т 02(05,13)
списана себестоимость по СД	Д-т 46 К-т 20
перечислены денежные средства участникам на выплату заработной платы работникам, занятым в СД: - с р/сч уполномоченного участника другим участникам - с отдельного р/сч по СД на р/счета участников	Д-т 78/3.2 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 (78/3.2) К-т 51
перечислены денежные средства участникам, для расчетов со внебюджетными фондами и по налогам на фонд оплаты труда работников, занятых в СД - при использовании отдельного счета - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 78/3.1(78/3.2) К-т 51 Д-т 78/3.2 К-т 78/3.1
оплачены счета поставщиков за материалы для СД - с р/счета по СД - с р/счета уполномоченного участника	Д-т 60 К-т 51 Д-т 60 К-т 78/3.1
зачтен НДС согласно оплаченным счетам	Д-т 68 К-т 19 Д-т 78/3 К-т 68
начислена выручка от реализации по СД	Д-т 62 К-т 46
поступила выручка от реализации по СД: - при использовании отдельного расчетного счета СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 51 К-т 62 Д-т 78/3.1 К-т 62
поступила выручка реализации СД в кассу уполномоченного участника	Д-т 78/3.1 К-т 62
сдана в банк наличная выручка от реализации по СД: - при использовании отдельного расчетного счета СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 51 К-т 78/3.1

начислен НДС по СД	Д-т 46 К-т 68 Д-т 68 К-т 78/3.1
начислен налог на пользователей автодорог с выручки по СД	Д-т 20 К-т 67 Д-т 67 К-т 78/3.1
Результат от реализации по СД: прибыль или убыток	Д-т 46 К-т 80 (Д-т 80 К-т 46)
начислен налог на содержание жил фонда и объектов социально-культурной сферы	Д-т 80 К-т 68 Д-т 68 К-т 78/3.1
перечислен НДС в бюджет - при использовании отдельного расчетного счета СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 78/3.1 К-т 51
перечислен налог на пользователей автодорог - при использовании отдельного расчетного счета СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 78/3.1 К-т 51
перечислен налог на содержание жилфонда и объектов социально-культурной сферы - при использовании отдельного расчетного счета СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 78/3.1 К-т 51
распределена прибыль от СД между участниками	Д-т 81 К-т 78/3.1 (78/3.2)
реформация баланса по СД при наличии прибыли по окончании года или срока действия договора	Д-т 80 К-т 81 (Д-т 88/1 К-т 80)
распределен убыток между участниками	Д-т 78/3.1 К-т 88/1 Д-т 78/3.2 К-т 88/1
перечислена участникам прибыль от СД с расчетного счета по СД	Д-т 78/3.1 К-т 51 Д-т 78/3.2 К-т 51
перечислены участниками средства для погашения убытка на р/сч по СД	Д-т 51 К-т 78/3.1 Д-т 51 К-т 78/3.2
при использовании в СД расчетного счета уполномоченного участника: - перечислена другим участникам прибыль от СД - перечислены другими участниками средства для погашения убытков от СД	Д-т 78/3.2 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 К-т 78/3.2
возвращены основные средства (немат. активы, МБП) участникам договора: - на сумму износа по СД - на сумму износа по СД участника №1 - на сумму износа по СД участника №2	Д-т 47,48 К-т 01,04,12 Д-т 96, К-т 47,48 Д-т 02,05,13 К-т 47,48 Д-т 47,48 К-т 78/3.1 Д-т 47/48 К-т 78/3.2
перечислены участникам оставшиеся денежные средства - с р/сч по СД - с р/сч уполномоченного участника	Д-т 78/3.2 К-т 51 Д-т 78/3.2 К-т 78/3.1

### Баланс простого участника

#### Передано имущество (основные средства, нематериальные активы, МБП, материалы) в качестве вклада в СД:

1. Отражена стоимость имущества, передаваемого в качестве взноса согласно договора о совместной деятельности (вкл. НДС) Д-т 06(58) К-т 78/3
2. Отражено выбытие имущества в качестве взноса по договору о совместной деятельности (вкл. НДС) Д-т 78/3 К-т 47(48)
3. Списана первоначальная стоимость Д-т 47(48) К-т 01(04,12)
4. Списан износ Д-т 02(05,13) К-т 47(48)
5. Начислен к уплате НДС по выбывшим средствам Д-т 47(48) К-т 68
6. Отражение расходов по реализации (демонтаж, трасировка) Д-т 47(48) К-т 76(70,68,69), Д-т 19 К-т 76 и Д-т 68 К-т 19
7. Отнесение результатов от выбытия имущества на увеличение добавочного капитала либо на использование чистой прибыли (разница между себестоимостью выбытия и суммой налога на добавленную стоимость, суммой произведенных в

связи с выбытием расходов и остаточной стоимостью выбывшего имущества) Д-т 47(48) К-т 87 или Д-т 81,88 К-т 47(48)

**Передана продукция собственного производства в качестве вклада в СД:**

1. Готовая продукция отгружена уполномоченному участнику Д-т 45 К-т 40
2. Отражена в балансе стоимость готовой продукции, переданной в качестве имущественного вноса в совместную деятельность Д-т 06(58) К-т 78/3
3. Отражена стоимость готовой продукции, реализованной в порядке имущественного вноса в совместную деятельность Д-т 78/3 К-т 46
4. Отражена себестоимость реализованной продукции Д-т 46 К-т 45
5. Начисление НДС Д-т 46 К-т 68
6. Начисление налога на пользователей автодорог Д-т 43 К-т 67
7. Отнесение коммерческих расходов на себестоимость реализованной продукции Д-т 46 К-т 43
8. Начисление налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы Д-т 80 К-т 68
9. Отнесение результатов от реализации готовой продукции на увеличение добавочного капитала либо на использование чистой прибыли (разница между оценкой, предусмотренной договором, и суммой налога на добавленную стоимость, налога на пользователей автодорог, а также фактической себестоимостью реализованной продукции) Д-т 46 К-т 87 или Д-т 81,88 К-т 46

**Переданы покупные товары в качестве вклада в СД:**

1. Отражение в балансе стоимости товаров, переданных в качестве вклада в СД Д-т 06(58) К-т 78/3
2. Отражение стоимости товаров, реализованных в порядке вноса в СД Д-т 78/3 К-т 46
3. Покупная стоимость реализованных товаров (вкл. НДС) Д-т 46 К-т 41
4. Начисление суммы НДС Д-т 46 К-т 68
5. Начисление налога на пользователей автодорог Д-т 44 К-т 67
6. Начисление налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы Д-т 80 К-т 68
7. Отнесение издержек обращения, связанных с реализацией этих товаров Д-т 46 К-т 44
8. Отнесение результатов от реализации товаров на увеличение добавочного капитала либо на использование чистой прибыли (разница между оценкой, предусмотренной договором, и суммой налога на добавочную стоимость, налога на пользователей автодорог, а также фактической себестоимостью реализованной продукции) Д-т 46 К-т 87 или Д-т 81,88 К-т 46

**Перечислены денежные средства в качестве вклада в СД:**

Д-т 06(58) К-т 51

**Внесены наличные денежные средства в качестве вклада в СД**

Д-т 06(58) К-т 50

**Распределение прибыли (убытка) от совместной деятельности между участниками договора СД:**

Д-т 78/3 К-т 80

Д-т 81(80) К-т 78/3

Реинвестирована в совместную деятельность причитающаяся участникам прибыль после налогообложения у участников: Д-т 06(58) К-т 78/3

Перечислена участнику прибыль от совместной деятельности: Д-т 51 К-т 78/3



Перечислены участником средства для погашения убытков от совместной деятельности: Д-т 78/3 К-т 51

Возмещение сумм налогов и других затрат, произведенных в рамках совместной деятельности: Д-т 78/3 К-т 51

Возмещение сумм налогов и других затрат, произведенных в рамках совместной деятельности, покрываемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий после уплаты налогов: Д-т 81 К-т 78/3.

**Прекращение совместной деятельности:**

Возвращены основные средства участнику договора:

Д-т 78/3 К-т 06

Д-т 01 К-т 78/3

при превышении суммы полученных средств:

Д-т 78/3 К-т 87

при недостатке суммы полученных средств:

Д-т 81,86,88 К-т 78/3

на сумму износа:

Д-т 78/3 К-т 02

Возвращены нематериальные активы участнику договора:

Д-т 78/3 К-т 06

Д-т 04 К-т 78/3

при превышении суммы полученных средств:

Д-т 78/3 К-т 87

при недостатке суммы полученных средств:

Д-т 81,86,88 К-т 78/3

на сумму износа:

Д-т 78/3 К-т 05

Возвращены МБП участнику договора:

Д-т 78/3 К-т 06

Д-т 12 К-т 78/3

при превышении суммы полученных средств:

Д-т 78/3 К-т 87

при недостатке суммы полученных средств:

Д-т 81,86,88 К-т 78/3

на сумму износа:

Д-т 78/3 К-т 13

Перечислены участнику оставшиеся денежные средства:

Д-т 51 К-т 78/3

Методологически важно было выделить уполномоченного и простого участника совместной деятельности. Своеобразие балансов участников представлены в таблице 12.3.

**Таблица 12.3.**

**Баланс уполномоченного участника**

перечислены на отдельный счет денежные средства уполномоченным участником в качестве вклада в СД	Д-т 06(58) К-т 51
внесены наличные денежные средства уполномоченным участником в качестве вклада в СД	Д-т 06(58) К-т 78/3

внесены наличные денежные средства простым участником в качестве вклада в СД	Д-т 50 К-т 78/3
сданы в банк на отдельный счет по СД наличные денежные средства из кассы уполномоченного участника	Д-т 78/3 К-т 50
переведены денежные средства уполномоченным участником в качестве вклада в СД	Д-т 06(58) К-т 78/3
перечислены на расчетный счет уполномоченного участника денежные средства простого участника в качестве вклада в СД	Д-т 51 К-т 78/3
внесены наличные денежные средства уполномоченным участником в качестве вклада в СД	Д-т 50 К-т 78/3
сданы в банк на расчетный счет наличные денежные средства (вклад в СД) из кассы уполномоченного участника	Д-т 51 К-т 50
начислена заработная плата работникам, занятым в СД	Д-т 78/3.1 К-т 70
начислены взносы во внебюджетные фонды и налоги на фонд оплаты труда	Д-т 78/3.1 К-т 69 Д-т 78/3.1 К-т 68
удержан подоходный налог с зарплаты работников, занятых в СД	Д-т 70 К-т 68
удержан 1% в Пенсионный фонд	Д-т 70 К-т 69
перечислены денежные средства участникам на выплату зарплаты работникам, занятым в СД: - с р/сч уполномоченного участ. другим участникам - с отд. р/сч по СД на р/сч уполномочн. участника	Д-т 78/3.1 К-т 51 Д-т 51 К-т 78/3.1
выплачена з/плата работникам занятым в СД	Д-т 50 К-т 51 Д-т 70 К-т 50
перечислены денежные средства участникам, для расчетов с внебюджетными фондами и по налогам на фонд оплаты труда работников, занятых в СД - при использовании отдельного счета по СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 51 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 К-т 51
произведены перечисления во внебюджетные фонды и в бюджет по налогам на фонд оплаты труда работников, занятых в СД	Д-т 68(69) К-т 51
перечислен в бюджет подоходный налог с зарплаты работников, занятых в СД	Д-т 68 К-т 51
оплачены счета поставщиков за материалы для СД - с р/счета по СД - с р/счета уполномоченного участника	Д-т 78/3.1 К-т 51
зачтен НДС согласно оплаченным счетам	Д-т 68 К-т 78/3.1
поступила выручка от реализации по СД: - при использовании отдельного счета по СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 51 К-т 78/3.1
поступила выручка от реализации по СД в кассу участника	Д-т 50 К-т 78/3.1
сдана в банк наличная выручка от реализации по СД: - при использовании отдельного счета по СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 78/3.1 К-т 50 Д-т 51 К-т 50
начислен НДС по СД	Д-т 78/3.1 К-т 68
начислен налог на пользователей автодорог	Д-т 78/3.1 К-т 67
начислен налог на использование ЖСС	Д-т 78/3.1 К-т 68
перечислен НДС в бюджет - при использовании отдельного счета по СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 68 К-т 78/3.1 Д-т 68 К-т 51
перечислен налог на пользование автодорог - при использовании отдельного счета по СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 68 К-т 78/3.1 Д-т 67 К-т 51
перечислен налог на содержание ЖСС - при использовании отдельного счета по СД - при использовании счета уполномоченного участника	Д-т 68 К-т 78/3.1 Д-т 68 К-т 51
распределена прибыль от СД между участниками	Д-т 78/3.1 К-т 80
реинвестирована в СД причитающаяся каждому участнику	

прибыль после налогообложения	Д-т 06(58) К-т 78/3.1
распределен убыток между участниками	Д-т 81(88) К-т 78/3.1
перечисленв прибыль от СД с отдельного р/сч. по СД	Д-т 51 К-т 78/3.1
перечислены средства для погашения убытка на р/сч. СД	Д-т 78/3.1 К-т 51
при использовании в СД р/сч уполномоченного участ. - перечислена другим участникам прибыль от СД - перечислены другими участниками средства для погашения убытков от СД	Д-т 78/3.1 К-т 51 Д-т 51 К-т 78/3.1
возвращены основные средства уполномоченному участнику договора: - при превышении суммы полученных средств - при недостатке суммы полученных средств - на сумму износа уполномоч. участника	Д-т 78/3.1 К-т 06(58) Д-т 01 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 К-т 87 Д-т 81,86,88 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 К-т 02
возвращены нематериальные активы уполномоченному участнику договора - при превышении суммы полученных средств - при недостатке суммы полученных средств - на сумму износа уполномоч. участника	Д-т 78/3.1 К-т 06(58) Д-т 04 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 К-т 87 Д-т 81,86,88 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 К-т 05
возвращены МБП уполномоченному участнику договора: - при превышении суммы полученных средств - при недостатке суммы полученных средств - на сумму износа уполномоч. участника	Д-т 78/3.1 К-т 06(58) Д-т 12 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 К-т 87 Д-т 81,86,88 К-т 78/3.1 Д-т 78/3.1 К-т 13
перечислены уполномоченному участнику оставшиеся денежные средства с р/сч по СД	Д-т 51 К-т 78/3.1
перечислены другим участникам оставшиеся денежные средства с р/счета уполномоченного участника	Д-т 78/3.1 К-т 51

## 12.6. Счет-фактуры

В последние годы важным инструментом учета стала счет-фактура. Счета фактуры способствовали повысить достоверность отчетности.

### Сопроводительные расчетно-платежные документы

Счет и счет-фактура (формы №868 и 868а) - документы, выдаваемые поставщиком покупателю или предоставляемые поставщиком банку для подтверждения (оправдания): а) платежа покупателя; б) суммы платежа; в) товарности данной хозяйственной операции (платеж совершается за определенные товары и услуги, перечисленные в счете); г) акцепта или отказа от него в счете фактуре.

Основные правила заполнения счета и счета-фактуры:

- 1 - полное (или сокращенное по Уставу) название поставщика и ИНН
- 1а - местонахождение поставщика - почтовый адрес.
- 1б - код населенного пункта для телеграмм (при необходимости).
- 1в - действующий номер телефона (если имеются ограничения на время

телефонных сообщений то они должны быть указаны, например: “звонить по рабочим дням с 9:00 до 18:00”).

1г - расчетный, корреспондентский счет, МФО банка поставщика.

1д - наименование банка поставщика и ИНН.

1е - местонахождение банка поставщика.

2. - полное (или сокращенное по Уставу) название грузоотправителя с ИНН. Если поставщик и грузоотправитель одно и то же юридическое лицо, то в данной строке пишется фраза “Он же”.

2а - полный почтовый адрес грузоотправителя (если поставщик и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом).

3 - полное (или сокращенное по Уставу) название грузополучателя и ИНН.

3а - полный почтовый адрес грузополучателя.

4 - при расчете с помощью платежных требований-поручений, к которым прилагается счет, в последнем указываются основные реквизиты платежного требования-поручения: его номер и дата составления.

5 - если расчеты осуществляются в соответствии с каким-либо договором заказом или нарядом, то в счете указываются реквизиты этого документа: номер и дата составления.

6 - номер счета и счета-фактуры.

6а - дата, на которую составлен счет.

7 - полное (или сокращенное по Уставу) название плательщика. При совпадении грузополучателя с плательщиком пишется: “Тот же, что и грузополучатель”.

7а - полный почтовый адрес плательщика.

### **Плательщик -главная финансовая фигура счета!**

7г - расчетный, корреспондентский счет, МФО банка плательщика.

7д - наименование банка плательщика.

7е - местонахождение банка плательщика.

8 - полное (или сокращенное по Уставу) название заказчика, если заказчиком выступает иное юридическое лицо, чем грузополучатель и плательщик.

- 9а - в данной графе возможно указание общей суммы счета без налога на добавленную стоимость.
- 9б - сумма налога на добавленную стоимость.
- 9 - сумма счета, включая налог на добавленную стоимость. Допускается только заполнение общей суммы счета, включая НДС, с прочерком предыдущих строк.
- 10 - наименование станции (или населенного пункта в зависимости от способа транспортировки груза), на которую груз должен быть отправлен.
- 10а - дата отправления груза (число, месяц, год). Если груз отправлен позже, то по договору могут быть оговорены штрафные санкции к поставщику.
- 10б - вид упаковки груза (коробка картонная, ящик фанерный и т.д.).
- 10в - станция, с которой груз должен быть отправлен (наименование населенного пункта).
- 10г - указание о способе отправления груза, например "ж/дорожным транспортом, в контейнере".
- 10д - число отдельных мест, занимаемых отправляемым грузом в том или ином виде транспорта (по числу коробок, ящиков, контейнеров, поддонов и пр.).
- 11 - отгрузка груза совершается по накладным или квитанции, номер которой указывается в счете.
- 12 - при отправке груза фиксируется вес отправляемой партии.
- 13 - в данной строке указываются дополнительные условия, которые могут качаться транспортировки груза (например, не кантовать), оговариваются условия оплаты счета.
- 14 - наименование товара (услуги) с указанием товарного ярлыка, марки или артикула.
- 14а - принятая по данному товару единица измерения (штуки, килограммы, метры и т.д.).
- 14б - количество передаваемого (отгружаемого) по счету товара исходя из принятых по нему единиц измерения.
- 14в - цена товара - стоимость 1 единицы измерения.
- 14г - стоимость на все количество данного наименования товара (как правило, включая НДС).

- 14д - при небольшом количестве наименований товара в счете сумма НДС может быть указана по каждому наименованию товара. При большом перечне товаров по счету и одинаковой ставке НДС по всем товарам, вошедшим в состав счета, сумма НДС показывается в составе итоговой суммы по счету.
- 15 - итоговая сумма по счету, совпадающая с данными пункта "9", с расшифровкой суммы НДС, включенной в стоимость товаров по счету.
- 16а - первая подпись поставщика.
- 16б - вторая подпись поставщика.
- 17 - оттиск печати поставщика.
- 18 - данные о складировании товара (номер склада, с которого получается товар), номер операции по получению товара со склада.
- 19 - сведения по поводу: а) наличия акцепта; б) отсутствия акцепта; в) отказа от акцепта.

Для получения груза к месту его доставки или покупки высылается официальный уполномоченный представитель покупателя, который должен предъявить: копию счет-фактуры, копию платежного поручения с отметкой банка и доверенность на получение товара. Рассмотрим заполнение типового бланка **доверенности**. Прежде всего на нем указывается срок ее действия. Уполномоченному представителю покупателя, имеющему просроченную доверенность, товар не выдается. В доверенности записываются полное наименование и почтовый адрес потребителя товара, а затем плательщика. Доверенность всегда имеет номер и дату выдачи с указанием числа, месяца и года. Она выдается конкретному физическому лицу, имеющему право на получение товара. Указываются данные паспорта лица, которому выдается доверенность. Представитель вместе с доверенностью предъявляет паспорт. В доверенность вписываются полное наименование поставщика и наименования, номера, даты выдачи документов, по которым получают товар.

Оборотная сторона бланка доверенности представляет собой перечень товарно-материальных ценностей, которые получает представитель покупателя с их нумерацией по порядку, полным наименованием каждого товара (изделия), отражением единиц измерения получаемого товара и их количество прописью. Доверенность подписывается лицом, получившим ее. Подпись этого лица заверяется первой и второй подписями от предприятия покупателя и оттиском печати.

Корешок доверенности позволяет учесть все основные моменты по выдаче и использованию доверенности: номер, дату выдачи и срок действия доверенности, должность и фамилию лица, получившего доверенность под расписку в корешке документов, наименование поставщика, реквизиты извещения от поставщика о необходимости получения товара, завершающую запись о получении товара с указанием номера накладной (квитанции) и дата ее выдачи.

**Накладная** - учетный документ, выдаваемый поставщиком покупателю или его ответственному представителю при получении товара. Накладная имеет такие реквизиты:

- |    |   |  |
|----|---|--|
| 1  | - | название предприятия, выдающего накладную  |
| 2  | - | коды грузополучателя, поставщика, склада и вида операции, предоставляемые транспортным учреждением.        |
| 3  | - | дата выписки накладной.  |
| 4  | - | номер накладной (последовательная нумерация в течении одного финансового года).                            |
| 5  | - | полное (или сокращенное по Уставу) название предприятия-отправителя.                                       |
| 6  | - | полное (или сокращенное по Уставу) название предприятия-получателя с указанием местонахождения.            |
| 7  | - | документы, оправдывающие передачу товара.  |
| 8  | - | номер прейскуранта по отпускному товару.   |
| 9  | - | артикул (шифр) товара в прейскуранте.  |
| 10 | - | шифр товара и тары по международному кодированию. Заполняется обязательно при внешнеэкономических сделках. |
| 11 | - | четкое наименование отпускаемых товарно-материальных ценностей   |
| 12 | - | единица измерения отпускаемых товарно-материальных ценностей (штуки, килограммы, метры и др.)              |
| 13 | - | сорт товара, определяемый согласно техническим условиям его изготовления.                                  |
| 14 | - | вес по каждому наименованию товара с упаковкой (брутто).   |
| 15 | - | чистый вес товара без упаковки.  |
| 16 | - | цена за единицу измерения товара.  |
| 17 | - | стоимость общего количества каждого отпускаемого наименования товара.                                      |
| 18 | - | итоговая сумма по накладной, указываемая прописью, с отметкой НДС.   |
| 19 | - | разрешительная подпись на отпуск товара на сторону.  |
| 20 | - | подпись отпускающего лица (в малом предприятии эти подписи, как правило совпадают).                        |
| 21 | - | подпись уполномоченного представителя покупателя.  |

При отпуске товаров через транспортные предприятия или через предприятия, оказывающие посреднические услуги при продвижении товара покупателю, накладная должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером предприятия-поставщика, а так же иметь оттиск печати поставщика.

При отправке товара через транспортное предприятие сторона, которая обеспечивает доставку груза, выписывает товарно-транспортную накладную. Следовательно, **товарно-транспортная накладная** может быть выписана как поставщиком, так и покупателем (или организациями-посредниками).

Правила заполнения товарно-транспортной накладной формы №1-т.

- |     |   |
|-----|---|
| 1   | - номер товарно-транспортной накладной.   |
| 2   | - дата выписки.   |
| 3   | - реквизиты транспортного средства (автомобили): марка, номер государственной регистрации.  |
| 4   | - номер путевого листа, к которому дается накладная.  |
| 5   | - название предприятия, оказывающего транспортные услуги, с ИНН.  |
| 6   | - Фамилия, имя, отчество водителя.  |
| 7   | - Каким транспортом осуществляется перевозка (например, легковой автомобиль).   |
| 8   | - Наименование заказчика перевозки (плательщика) и ИНН.   |
| 9   | - Наименование предприятия грузоотправителя, которое может совпадать с заказчиком (плательщиком) и ИНН  |
| 10  | - название предприятия-грузополучателя с ИНН.   |
| 11  | - Наименование пункта погрузки отпускаемого товара, адрес.  |
| 12  | - наименование пункта разгрузки товара, адрес, № маршрута.  |
| 13  | - при наличии переадресовки указываются реквизиты нового грузополучателя с подписью его ответственного представителя.   |
| 14  | - если при перевозке используется прицеп, то в данном пункте указывается его марка и номер государственной регистрации.   |
| 15  | - сведения о грузе: номер по номенклатуре, преysкуранту; наименование товара, единица измерения, количество, сумма; перечень документов с грузом (например, сертификат качества); вид упаковки, количество мест, транспортные характеристики груза (при небольшом перечне грузов). При наличии большого перечня грузов в товарно-транспортной накладной указываются стоимостные значения и основные наименования его, кроме того, обязательно прикладывается накладная с полным перечнем товаров. Накладная - неотъемлемое приложение товарно-транспортной накладной. |
| 16  | - общая стоимость груза (прописью).   |
| 17  | - сведения о сдаче груза и о лице, сдавшем груз.  |
| 18. | - сведения о принятии груза и о лице принявшем груз. Указываются  |



- |    |   |
|----|---|
|    | должности, фамилии, имена и отчества лиц, сдавших и принявших груз, обязательны их подписи и штампы или печати предприятий - сторон сделки. |
| 19 | - сведения о погрузочно-разгрузочных операциях.   |
| 20 | - сведения о транспортировке и стоимости транспортных услуг, рассчитываемые и вписываемые в накладную автопредприятием.                     |
| 21 | - разрешительная подпись: должность, фамилия, имя, отчество.  |
| 22 | - документы грузополучателя на получение груза, фамилия, имя, отчество и подпись получателя.  |

Материалы, изделия, полуфабрикаты могут перемещаются внутри одного предприятия: от одного цеха к другому, со склада в цех, со склада в магазин предприятия и т.д. Движение материальных ценностей внутри предприятия оформляется **накладной на внутреннее перемещение материалов** (ф. № М-13). Ее реквизиты следующие:

- |    |   |
|----|---|
| 1  | - название предприятия, движение внутри которого товарно-материальных ценностей отражает накладная на внутреннее перемещение.   |
| 2  | - номер накладной (нумерация в течении одного финансового года).  |
| 3  | - дата выписки накладной.   |
| 4  | - раскрытие содержания операции, производимой с материалом, полуфабрикатом, по внутреннему перемещению (обработка, заготовка на хранение, реализацию и пр.).  |
| 5  | - описание (название) пункта отправки материала (номер склада или цеха).  |
| 6  | - описание (название) получателя (склад, цех, магазин, отдел №).  |
| 7  | - отражение в учете внутреннего перемещения материальных ценностей (отпуск со склада материалов в производство: д-т сч. 20 "Основное производство", к-т сч. 10 "Материалы", субсчет 1 "Сырье и материалы"). |
| 8  | - номер ведомости аналитического учета материалов и других ценностей.   |
| 9  | - номенклатурны номер (или порядковый).   |
| 10 | - основные реквизиты отпускаемых товарно-материальных ценностей: наименование, сорт, размер.  |
| 11 | - принятая единица измерения.   |
| 12 | - количество отпущенных изделий.  |
| 13 | - количество принятых изделий.  |
| 14 | - стоимость одного изделия (единицы материала).   |
| 15 | - общая сумма одного наименования отпущенных товарно-материальных ценностей.  |
| 16 | - номер записи, если материал отпущен со склада, или номер записи в цеховом учете, в реализованном учете.   |

- 17 - итоговые суммы по накладной по количеству отпущенных и принятых изделий.
- 17а - итоговая сумма прописью.
- 18 - разрешительная подпись на отпуск материалов.
- 19 - подпись сдавшего материалы.
- 20 - подпись принявшего материалы.

### Приложение 12.1

Поставщик <input style="width: 150px;" type="text" value="1"/> и его адрес <input style="width: 150px;" type="text" value="1а"/> Сч. № <input style="width: 40px;" type="text" value="1г"/> в <input style="width: 40px;" type="text" value="1д"/> банке в гор. <input style="width: 100px;" type="text" value="1е"/> обл. <input style="width: 50px;" type="text"/>	СЧЕТ-ФАКТУРА № <u>6</u> <input style="width: 40px;" type="text"/> от <input style="width: 100px;" type="text" value="6а"/> 199 <input style="width: 20px;" type="text"/> г. к платежному требованию № <u>4</u> <input style="width: 40px;" type="text"/>						
Грузополучатель <input style="width: 150px;" type="text" value="2"/> Ст. отправления <input style="width: 150px;" type="text" value="10в"/>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 25%;">Склад</td> <td style="width: 25%;">№ опер.</td> <td style="width: 50%;">Шифр. покуп.</td> </tr> <tr> <td><input style="width: 100px;" type="text"/></td> <td><input style="width: 40px;" type="text" value="18"/></td> <td><input style="width: 100px;" type="text"/></td> </tr> </table> Распоряжение об уплате или отказе от акцепта 19 <input style="width: 150px;" type="text"/>	Склад	№ опер.	Шифр. покуп.	<input style="width: 100px;" type="text"/>	<input style="width: 40px;" type="text" value="18"/>	<input style="width: 100px;" type="text"/>
Склад	№ опер.	Шифр. покуп.					
<input style="width: 100px;" type="text"/>	<input style="width: 40px;" type="text" value="18"/>	<input style="width: 100px;" type="text"/>					
Платательщик <input style="width: 150px;" type="text" value="7"/> и его адрес <input style="width: 150px;" type="text" value="7а"/> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-top: 10px;"> <div>           в банке <input style="width: 150px;" type="text" value="7д"/>            Сч. № <input style="width: 150px;" type="text" value="7г"/> </div> <div>           в гор. <input style="width: 150px;" type="text" value="7е"/> обл. <input style="width: 50px;" type="text"/> </div> </div>							
Грузополучатель <input style="width: 150px;" type="text" value="3"/> Ст. назначения <input style="width: 150px;" type="text" value="10"/> Число мест <input style="width: 40px;" type="text" value="10д"/> Вес <input style="width: 40px;" type="text" value="12"/> <input style="width: 40px;" type="text"/>							
Договор заказ      Дата отгрузки      Способ отправки. №квит./накл. <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-top: 5px;"> <div>№ <input style="width: 40px;" type="text"/> от <input style="width: 40px;" type="text" value="5"/> 199 <input style="width: 20px;" type="text"/> г.</div> <div>199 <input style="width: 20px;" type="text"/> г. <input style="width: 40px;" type="text" value="10а"/></div> <div><input style="width: 40px;" type="text" value="10г"/></div> <div><input style="width: 40px;" type="text" value="11"/></div> </div>							
Дополнение <input style="width: 250px;" type="text" value="13"/>							
Наименование	Ед. изм.	Количество	Цена	Сумма			
<input style="width: 100px;" type="text" value="14"/>	<input style="width: 40px;" type="text" value="14а"/>	<input style="width: 40px;" type="text" value="14б"/>	<input style="width: 40px;" type="text" value="14в"/>	<input style="width: 100px;" type="text" value="14г"/>			
				<input style="width: 40px;" type="text" value="14 д"/>	<input style="width: 40px;" type="text"/>		
	<input style="width: 40px;" type="text"/>	<input style="width: 40px;" type="text"/>	<input style="width: 40px;" type="text"/>	<input style="width: 40px;" type="text"/>	<input style="width: 40px;" type="text"/>		
		15					

17						
		16a				
		16b				

## Приложение 12.2.

Утверждено приказом  
Госналогслужбы России  
от 24 января 1996г. № В03-025  
Согласовано с Минфином России

В государственную налоговую инспекцию

по \_\_\_\_\_  
(наименование налогового органа)

\_\_\_\_\_

(наименование субъекта малого предпринимательства)

\_\_\_\_\_

(юридический адрес субъекта малого предпринимательства)

\_\_\_\_\_

(№ свидетельства о регистрации и дата его выдачи)

\_\_\_\_\_

(наименование органа его выдавшего)

### ЗАЯВЛЕНИЕ<sup>8</sup>

#### на выдачу патента

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 29.12.95г. № 222-ФЗ “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства” \_\_\_\_\_

(наименование субъекта малого предпринимательства)

просит перевести на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности с \_\_\_\_\_ квартала 199\_\_ года до окончания 199\_\_ г.

Виды осуществляемой деятельности \_\_\_\_\_

Сведения о расчетных (текущих) счетах в учреждениях банков:

счет \_\_\_\_\_ в \_\_\_\_\_

(наименование и местонахождение банка)

Общее число работников занятых в организации-субъекте предпринимательской деятельности, включая численность работающих в ее филиалах и подразделения \_\_\_\_\_

(человек)

Просроченной задолженности по уплате налогов и иных обязательных платежей на предыдущий отчетный период нет.

Все необходимые расчеты по налогам и бухгалтерская отчетность за предыдущий отчетный период сданы в налоговый орган своевременно.

В течении года, предшествующего кварталу, в котором подано настоящее заявление, совокупный размер валовой выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг) имущества и внереализованных доходов составил: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(сумма прописью в тысячах рублях)

Книга учетов доходов прилагается.

Руководитель субъекта малого предпринимательства \_\_\_\_\_

(подпись, фамилия и инициалы)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

(подпись, фамилия и инициалы)

Дата \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Отметка о регистрации заявления:

“ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. \_\_\_\_\_

(подпись, фамилия и инициалы должностного лица)

<sup>8</sup> Указанное заявление подается в налоговый орган не позднее чем за один месяц до начала очередного квартала.

### Приложение 12.3.

Утверждено приказом  
Госналогслужбы России  
от “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 1996г. №\_\_\_\_\_  
Согласовано с Минфином России

Государственная налоговая инспекция по \_\_\_\_\_

**РЕШЕНИЕ<sup>9</sup>**  
**о выдаче патента**  
“\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Рассмотрев заявление \_\_\_\_\_  
(наименование субъекта малого предпринимательства)  
от “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. и руководствуясь Федеральным законом от 29.12.95.  
№222-ФЗ “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов  
малого предпринимательства” государственная налоговая инспекция по

\_\_\_\_\_

(наименование налогового органа)

**РЕШИЛА<sup>2</sup>:**

1. Выдать патент на право применения упрощенной системы налогообложения,  
учета отчетности в 199\_\_ г. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(наименование субъекта малого предпринимательства)

за \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

2. Зарегистрировать книгу учета доходов и расходов на 199\_\_ г.

\_\_\_\_\_

(наименование субъекта малого предпринимательства)

Руководитель Госналогинспекции \_\_\_\_\_

(подпись) (фамилия, инициалы)

\_\_\_\_\_

<sup>9</sup> Решение принимается налоговым органом в 15-дневный срок с момента подачи заявления

## Приложение 12.4

Утверждено приказом  
Госналогслужбы России  
от “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 1996г. №\_\_\_\_\_  
Согласовано с Минфином России

### ПАТЕНТ на право применения упрощенной системы налогообложения учета и отчетности субъектом малого предпринимательства

**АА 89 997882**

В соответствии с Федеральным законом от 29.12.95. №222-ФЗ “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства” настоящим удостоверяется право \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(наименование субъекта малого предпринимательства)

\_\_\_\_\_  
( его юридический адрес)

\_\_\_\_\_  
(Дата и № свидетельства о государственной регистрации и дата его выдачи и наименование органа выдавшего его)

на применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности в период  
с “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_г. по 31 декабря 1996г.

Руководитель  
госналогинспекции

\_\_\_\_\_  
(подпись)

\_\_\_\_\_  
(фамилия, инициалы)

м.п. “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_г.

Годовая стоимость патента _____ тысяч рублей, (сумма прописью)			
в том числе федеральный бюджет _____ тысяч рублей, (сумма прописью)			
в бюджет Российской Федерации _____ (сумма прописью)			
в местный бюджет _____ (сумма прописью)			
Сроки уплаты	Федеральный бюджет	Бюджет субъекта России	Местный бюджет
“___” _____ 199__г.			
“___” _____ 199__г.			
“___” _____ 199__г.			
“___” _____ 199__г.			
“___” _____ 199__г.			
Плата за патент должна быть перечислена на р/с _____			
_____ (наименование реквизитов федерального бюджета)			
_____ (наименование реквизитов бюджет Российской Федерации)			
_____ (наименование реквизитов местного бюджета)			

**Приложение 12.5.**

Приложение №1  
к приказу Министерства финансов Российской Федерации  
от 22 февраля 1996 г. №18  
Утверждена Министерством финансов Российской Федерации

**КНИГА**  
**учета доходов и расходов субъектов малого**  
**предпринимательства, применяющих упрощенную систему**  
**налогообложения, учета и отчетности**  
**на 199\_\_ год**

Организация _____	Форма по ОКУД _____	КОДЫ
Фамилия, имя, отчество _____	Дата (год) _____	
индивидуального предпринимателя _____	по ОКПО _____	
Отрасль (вид деятельности) _____	по ОКОНХ _____	
Единица измерения: руб. _____	по СОЕИ _____	0371
	Контрольная сумма _____	

Адрес \_\_\_\_\_

Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков \_\_\_\_\_

Регистрационный номер патента \_\_\_\_\_ и \_\_\_\_\_  
(дата выдачи)

Налоговый работник \_\_\_\_\_  
(подпись)

\_\_\_\_\_  
(расшифровка подписи)

### Приложение 12.6.

## 1. Доходы и расходы

[illegible]





**Приложение 12.7.**Утверждено приказом Госналогслужбы России  
от 29.01.96 № ВГ-3-02/5

Согласовано с Минфином России

**Расчет****единого налога с совокупного дохода (валовой выручки)****организации субъекта малого предпринимательства**

за \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

тыс. руб.

Показатели	По данным плательщ ика	По данным налогово й инспекц ии
1	2	3
1. Валовая выручка - всего		
2. Затраты, исключаемые при определении совокупного дохода - всего		
в том числе:		
а) стоимость использованных в процессе производства товаров (работ, услуг) сырья, материалов, комплектующих изделий, приобретенных товаров, топлива		
б) стоимость эксплуатационных расходов		
в) стоимость текущего ремонта		
г) затраты на аренду помещений, используемых для производственной и коммерческой деятельности		
д) затраты на аренду транспортных средств		
е) расходы на уплату процентов за пользование кредитными ресурсами банков (в пределах действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации плюс три процента)		
ж) стоимость оказанных организации услуг		
з) налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам		
и) налог на приобретение автотранспортных средств		
к) отчисления в государственные социальные внебюджетные фонды		
л) уплаченные таможенные платежи, государственные пошлины и лицензионные сборы		
3. Совокупный доход (стр. 1- стр. 2)		
4. Ставка единого налога - всего		
в том числе:		
а) зачисляемого в федеральный бюджет		
б) зачисляемого в бюджет Российской Федерации		
в) зачисляемого в местный бюджет		
1	2	3
6. Сумма платы за патент, поступившая за отчетный период, засчитываемая в счет обязательств по уплате единого налога - всего		
в том числе:		

а) в федеральный бюджет		
б) зачисляемого в бюджет Российской Федерации		
в) зачисляемого в местный бюджет		
7. Начислено в бюджет единого налога по расчету за предыдущий период - всего		
в том числе:		
а) в федеральный бюджет		
б) зачисляемого в бюджет Российской Федерации		
в) зачисляемого в местный бюджет		
8. К оплате по сроку до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, всего (стр. 5 - стр. 6 - стр. 7)		
в том числе:		
а) в федеральный бюджет		
б) зачисляемого в бюджет Российской Федерации		
в) зачисляемого в местный бюджет		
9. К уменьшению - всего (стр. 7. - стр. 6 - стр. 5)		
в том числе:		
а) в федеральный бюджет		
б) зачисляемого в бюджет Российской Федерации		
в) зачисляемого в местный бюджет		
10. Установленный срок для предъявления расчета по единому налогу - до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом		

### Примечания:

1. Указанный расчет составляется нарастающим итогом с начала года.
2. По строке 1 расчета отражается сумма выручки, полученная от реализации товаров (работ, услуг), имущества, реализованного за отчетный период, и внереализационных доходов.
3. Строки 2 и 3 заполняют организации - субъекты малого предпринимательства, уплачивающие единый налог с совокупного дохода.
4. При применении организацией порядка исчисления единого налога с валовой выручки, устанавливаются следующие ставки единого налога, подлежащего зачислению:
  - в федеральный бюджет - в размере 3,33 процента от суммы валовой выручки;
  - в бюджет субъекта Российской Федерации и местный бюджет - в размере не более 6,67 процента от суммы валовой выручки.

Руководитель организации \_\_\_\_\_  
(Подпись) (Фамилия, инициалы)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(Подпись) (Фамилия, инициалы)

Руководитель  
налогового органа \_\_\_\_\_  
(Подпись) (Фамилия, инициалы)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(Подпись) (Фамилия, инициалы)

Приложение 12.8.

1. Доходы и расходы						
РЕГИСТРАЦИЯ			СУММА			
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы - всего	в том числе не принимаемые для расчета налога	Расходы - всего	в том числе не принимаемые для расчета налога
1	2	3	4	5	6	7

Наименование показателя	Код	1996 г.			
	строки	1 квартал	6 месяцев	9 месяца	год
Валовая выручка	100				
Расходы	110				
Совокупный доход	120				

## **Выводы**

Для функционирования системы бухгалтерского учета адекватной требованиям рыночных отношений немаловажное значение имеет формирование полной и достоверной информации о наличии и движении производственных запасов, а также четкая организация оперативного (складского) учета за их сохранностью.

Многообразие форм собственности, условий деятельности, отраслевых особенностей производства требуют многовариантных подходов при решении конкретных вопросов методики и техники учета производственных запасов.

Предприятие самостоятельно выбирает способы организации учета заготовления и приобретения производственных запасов, их оценки, учета и погашения стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов, находящихся в эксплуатации. При выборе того или иного варианта учетной политики на участке учета производственных запасов предприятие должно руководствоваться задачами, которые оно ставит перед собой в области воспроизводства и финансов.

**Пример 1.** Оценка запасов методом “ФИФО” приводит к занижению себестоимости, следовательно, к завышению прибыли. Поэтому предприятия, которые полностью или в какой-то части имеют льготы по налогу на прибыль, а также имеют целью финансировать развитие предприятия на данном этапе, могут принять решение о применении метода “ФИФО”. Наоборот, оценка запасов методом “ЛИФО” в тех же условиях завышает себестоимость и занижает стоимость остатков материалов в балансе. Этот метод позволяет лучше адаптироваться к условиям инфляции и иметь при прочих равных условиях в качестве себестоимости источник простого воспроизводства.

**Пример 2.** Выбор варианта начисления износа в размере 100% при передаче малоценных и быстроизнашивающихся предметов в эксплуатацию позволяет увеличить затраты данного отчетного периода и соответственно уменьшить налогооблагаемую базу по прибыли. Однако снижение уровня контроля за использованием этих предметов в эксплуатации может привести к дополнительным расходам по приобретению малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

**Пример 3.** Использовать или не использовать счета 15 и 16 для учета заготовительных операций, определяет само предприятие. Этот вариант учета по сравнению с оценкой производственных запасов по учетным ценам и обособленным учетом транспортно-заготовительных расходов позволяет системно на уровне синтетического учета исчислять отклонения в стоимости материалов на счете 16. Кроме того, он позволяет в перспективе обеспечить соблюдение требований международных стандартов бухгалтерского учета в части списания отклонений по заготовке материалов, непосредственно на результат от реализации продукции, т.е. в дебет счета 46. Это было бы правильным для тех предприятий, где удельный вес отклонений (или транспортно-заготовительных расходов) незначителен.

Разработку и внедрение отдельных элементов учетной политики на участке учета производственных запасов предприятие должно непременно сочетать с соблюдением единых принципов организации учета: типовой классификацией производственных запасов; формированием фактической себестоимости

производственных запасов на счетах синтетического учета и в бухгалтерском балансе исчислением и отражением в учете налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям при их поступлении.

Указанные единые принципы организации учета производственных запасов определяют реальность балансовых данных об имуществе предприятия (второй раздел актива баланса), а также фактических показателей себестоимости балансовой и налогооблагаемой прибыли, расчетов с бюджетом по налогам на добавленную стоимость и имущество предприятия.

Важным аспектом развития системы бухгалтерского учета России является переход на международные стандарты. Процесс этот достаточно сложный и требует адаптации к реальным условиям нашей страны.



сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 15, 16)	211	-	-
животные на выращивании и откорме (11)	212	-	-
малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (12, 13, 16)	213	-	-
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	214	-	-
готовая продукция и товары для перепродажи (40, 41)	215	-	-
товары отгруженные (45)	216	-	-
расходы будущих периодов (31)	217	-	-
прочие запасы и затраты	218	-	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220	-	-
Дебиторская задолженность (платежи, по которым ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) в том числе:	230	-	-
покупатели и заказчики (62, 76, 82)	231	-	-
векселя к получению (62)	232	-	-
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	233	-	-
авансы выданные (61)	234	-	-
прочие дебиторы	235	-	-
Дебиторская задолженность (платежи, по которым ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) в том числе:	240	-	-
покупатели заказчики (62, 76, 82)	241	-	-
векселя к получению (62)	242	-	-
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	243	-	-
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставной капитал (75)	244	-	-
авансы выданные (61)	245	-	-
прочие дебиторы	246	-	-
Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82) в том числе:	250	-	-
инвестиции в зависимые общества	251	-	-
собственные акции, выкупленные у акционеров	252	-	-
прочие краткосрочные финансовые вложения	253	-	-
Денежные средства в том числе:	260	-	-
касса (50)	261	-	-
расчетный счет (51)	262	-	-
валютные счета (52)	263	-	-
прочие денежные средства (55, 56, 57)	264	-	-
Прочие оборотные активы	270	-	-
Итого по разделу II	290	-	-
III. Убытки			
Непокрытые убытки прошлых лет (88)	310	-	-
Γάρηδούοιέ όάύοίê ïò÷άòññâî âññà	320	X	-
Εòîññ ïñ δαçññéó III	390	-	-
Баланс (сумма строк 190+290+390)	399	-	-



<b>Пассив</b>	<b>Код стр.</b>	<b>На начало года</b>	<b>На конец года</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>IV. Капитал и резервы</b>			
Уставной капитал (85)	410	-	-
Добавочный капитал (87)	420	-	-
Резервный капитал (86)	430	-	-
<b>в том числе:</b>			
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	431	-	-
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432	-	-
Фонды накопления (88)	440	-	-
Фонды социальной сферы (88)	450	-	-
Целевое финансирование и поступления (96)	460	-	-
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	470	-	-
Нераспределенная прибыль отчетного года	480	X	-
Итого по разделу IV	490	-	-
<b>V. Долгосрочные пассивы</b>			
Заемные средства (92, 95)	510	-	-
<b>в том числе:</b>			
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511	-	-
прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512	-	-
Прочие долгосрочные пассивы	520	-	-
Итого по разделу V	590	-	-
<b>VI. Краткосрочные пассивы</b>			
Заемные средства (90, 94)	610	-	-
<b>в том числе:</b>			
кредиты банков	611	-	-
прочие займы	612	-	-
Кредиторская задолженность	620	-	-
<b>в том числе:</b>			
поставщики и подрядчики (60, 76)	621	-	-
векселя к уплате (60)	622	-	-
задолженность перед дочерними и зависимыми обществами (78)	623	-	-
по оплате труда (70)	624	-	-
по социальному страхованию и обеспечению (69)	625	-	-
задолженность перед бюджетом (68)	626	-	-
авансы полученные (64)	627	-	-
прочие кредиторы	628	-	-
Расчеты по дивидендам (75)	630	-	-
Доходы будущих периодов (83)	640	-	-
Фонды потребления (88)	650	-	-
Резервы предстоящих расходов и платежей (89)	660	-	-
Прочие краткосрочные пассивы	670	-	-
Итого по разделу VI	690	-	-
Баланс (сумма строк 490+590+690)	699	-	-

Руководитель\_\_\_\_\_

Главный бухгалтер\_\_\_\_\_

## Отчет о финансовых результатах

за \_\_\_\_\_ 1996 г.

Организация:

по ОКУД

Форма

№2

Коды

0710002

Отрасль (вид деятельности):

Дата

(год)

месяц, число)

Организационно-правовая форма:

по ОКПО

Орган управления государственным имуществом:

ОКОНХ

по

Единица измерения:

по КОПФ

по ОКПО

по СОЕИ

Контрольная сумма

Наименование показателя	Ко д стр	За отчетны й период	За аналогичный период прошлого года
1	2	3	4
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	-	-
Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг	020	-	-
Коммерческие расходы	030	-	-
Управленческие расходы	040	-	-
Прибыль (убыток) от реализации (строки 010 – 020 – 030 – 040)	050	-	-
Проценты к получению	060	-	-
Проценты к уплате	070	-	-
Доходы от участия в других организациях	080	-	-
Прочие операционные доходы	090	-	-
Прочие операционные расходы	100	-	-
Прибыль (убыток) от финансово-хозяйственной деятельности (строки 050 + 060 – 070 + 080 + 090 – 100)	110	-	-
Прочие внереализационные доходы	120	-	-
Прочие внереализационные расходы	130	-	-
Прибыль (убыток) отчетного периода (строки 110 + 120 – 130)	140	-	-
Налог на прибыль	150	-	-
Отвлеченные средства	160	-	-
Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода (строки 140 – 150 – 160)	170	-	-

Руководитель \_\_\_\_\_

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

### Отчет о движении капитала

за \_\_\_\_\_ 1996 г.

Организация:

Форма №3 по ОКУД

Отрасль (вид деятельности):

Дата (год, месяц, число)

Организационно-правовая форма:

по ОКПО

Орган управления государственным имуществом:

по ОКОНХ

Единица измерения:

по КОПФ

по ОКПО

по СОЕИ

Контрольная сумма

Коды
0710003

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Поступило в отчетном году	Израсходовано (использовано) в отчетном году	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
I. Собственный капитал	010	-	-	-	-
Уставной (складочный) капитал	020	-	-	-	-
Добавочный капитал	030	-	-	-	-
Резервный фонд	040	-	-	-	-
Нераспределенная прибыль прошлых лет	050	-	-	-	-
Фонды накопления - всего	060	-	-	-	-
	061	-	-	-	-
	062	-	-	-	-
Фонд социальной сферы	070	-	-	-	-
	080	-	-	-	-
Целевое финансирование и поступления из бюджета	090	-	-	-	-
Целевое финансирование и поступления из отраслевых и межотраслевых внебюджетных фондов - всего	100	-	-	-	-
	101	-	-	-	-
	102	-	-	-	-
Итого по разделу I	130	-	-	-	-
II. Прочие фонды и резервы	140	-	-	-	-
Фонды потребления - всего	141	-	-	-	-
	142	-	-	-	-
Резервы предстоящих расходов и платежей - всего	150	-	-	-	-
	151	-	-	-	-
	152	-	-	-	-
	153	-	-	-	-
	154	-	-	-	-
	155	-	-	-	-
	156	-	-	-	-
Оценочные резервы - всего	160	-	-	-	-
	161	-	-	-	-
	162	-	-	-	-
	170	-	-	-	-
Итого по разделу II	180	-	-	-	-

Справки

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года		Остаток на конец года	
1	2	3		4	
1. Чистые активы	185	-		-	
		Из бюджета		Из отраслевых и межотраслевых фондов	
		3		4	
2. Получено на:					
финансирование капитальных вложений	191	-		-	
финансирование научно-исследовательских работ	192	-		-	
возмещение убытков	193	-		-	
социальное развитие	194	-		-	
прочие цели	195	-		-	

Руководитель \_\_\_\_\_  
Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

## Отчет о движении денежных средств

за \_\_\_\_\_ 1996 г.

Организация:

Отрасль (вид деятельности):

Организационно-правовая форма:

Орган управления государственным имуществом:

Единица измерения:

Форма №4 по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

по ОКПО

по ОКОНХ

по КОПФ

по ОКПО

по СОЕИ

Контрольная сумма

Коды
0710004

Наименование показателя	Код стр.	Сумма	из нее		
			по текущей деятельности	по инвестиционной деятельности	по финансовой деятельности
1	2	3	4	5	6
<b>1. Остаток денежных средств на начало года</b>	<b>010</b>	-	х	х	х
<b>2. Поступило денежных средств – всего</b>	<b>020</b>	-	-	-	-
<b>в том числе:</b>					
выручка от реализации товаров, продукции, работ и услуг	030	-	-	х	х
выручка от реализации основных средств и иного имущества	040	-	-	-	-
авансы, полученные от покупателей (заказчиков)	050	-	-	х	х
бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование	060	-	-	-	-
безвозмездно	070	-	-	-	-
кредиты, займы	080	-	-	-	-
дивиденды, проценты по финансовым вложениям	090	-	х	-	-
из банка в кассу организации	100	-	х	х	х
прочие поступления	110	-	-	-	-
<b>3. Направлено денежных средств – всего</b>	<b>120</b>	-	-	-	-
<b>в том числе:</b>					
на оплату приобретенных товаров, оплату работ, услуг	130	-	-	-	-
на оплату труда	140	-	х	х	х
отчисления на социальные нужды	150	-	х	х	х
на выдачу подотчетных сумм	160	-	-	-	-
на выдачу авансов	170	-	-	-	-
на оплату долевого участия в строительстве	180	-	х	-	-
на оплату машин, оборудования и транспортных средств	190	-	х	-	х
на финансовые вложения	200	-	-	-	-
на выплату дивидендов, процентов	210	-	х	-	-
на расчеты с бюджетом	220	-	-	х	-
на оплату процентов по полученным кредитам, займам	230	-	-	-	-
сдача в банк из кассы организации	240	-	х	х	х
прочие выплаты, перечисления и т.п.	250	-	-	-	-
<b>4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода</b>	<b>260</b>	-	х	х	х
<b>Справочно:</b>	<b>270</b>	-			
Из строки 020 поступило по наличному расчету (кроме данных по строке 100) - всего					
<b>в том числе по расчетам:</b>	<b>280</b>	-			
с юридическими лицами					
с физическими лицами	290	-			
<b>из них с применением:</b>	<b>291</b>	-			
контрольно-кассовых аппаратов					
бланков строгой отчетности	292	-			

Руководитель \_\_\_\_\_

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

**Организация:**

**Отрасль (вид деятельности):**

**Организационно-правовая форма:**

**Орган управления государственным имуществом:**

**Единица измерения:**

по ОКУД

месяц, число)

по ОКПО

**ОКОНХ**

по КОПФ

по ОКПО

**по СОЕИ**

**Контрольная сумма**

### Форма

Дата (год.

**ПО**

### Коды

0710005

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Получено	Погашено	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Долгосрочные кредиты банков	110	-	-	-	-
в том числе не погашенные в срок	111	-	-	-	-
Прочие долгосрочные займы	120	-	-	-	-
в том числе не погашенные в срок	121	-	-	-	-
Краткосрочные кредиты банка	130	-	-	-	-
в том числе не погашенные в срок	131	-	-	-	-
Кредиты банков для работников	140	-	-	-	-
в том числе не погашенные в срок	141	-	-	-	-
Прочие краткосрочные займы	150	-	-	-	-
в том числе не погашенные в срок	151	-	-	-	-

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Получено	Погашено	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Дебиторская задолженность:	210	-	-	-	-
<b>краткосрочная</b>					
в том числе просроченная	211	-	-	-	-
из нее длительностью свыше 3 месяцев	212	-	-	-	-
<b>долгосрочная</b>	220	-	-	-	-
в том числе просроченная	221	-	-	-	-
из нее длительностью свыше 3 месяцев	222	-	-	-	-
Из стр. 220 задолженность, платежи по которой ожи- даются более чем через 12 месяцев отчетной даты	223	-	-	-	-
Кредиторская задолженность:	230	-	-	-	-
<b>краткосрочная</b>					
в том числе просроченная	231	-	-	-	-
из нее длительностью свыше 3 месяцев	232	-	-	-	-
<b>долгосрочная</b>	240	-	-	-	-
в том числе просроченная	241	-	-	-	-
из нее длительностью свыше 3 месяцев	242	-	-	-	-
Из стр. 240 задолженность, платежи по которой ожи- даются более чем через 12 месяцев отчетной даты	243	-	-	-	-

Обеспечение: полученные	250	-	-	-	-
в том числе от третьих лиц	251	-	-	-	-
выданные	260	-	-	-	-
в том числе третьими лицами	261	-	-	-	-

## Справка к разделу 2

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Возникло обстоятельство	Погашено обязательств	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
1. Движение векселей	262	-	-	-	-
Векселя выданные					
в том числе просроченные	263	-	-	-	-
Векселя полученные	264	-	-	-	-
в том числе просроченные	265	-	-	-	-
2. Дебиторская задолженность по поставленной продукции (работам, услугам) по фактической себестоимости	266	-	-	-	-
3. Списана дебиторская задолженность на финансовые результаты	267	За отчетный год		За предыдущий год	
		3		4	
		-		-	
В том числе по истечении предельного срока	268	-		-	

### 4. Перечень организаций-дебиторов, имеющих наибольшую задолженность

Наименование организации	Код стр.	Остаток на конец года			
		Всего		В том числе длительностью свыше 3 месяцев	
1	2	3		4	
	270	-		-	
	271	-		-	
	272	-		-	
	273	-		-	
	274	-		-	
	275	-		-	
	276	-		-	
	277	-		-	
	278	-		-	
	279	-		-	

## 3. Амортизируемое имущество

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Поступило (введено)	Выбыло	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
I. Нематериальные активы	310	-	-	-	-
Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности					
в том числе права, возникающие:	311	-	-	-	-
из авторских и иных договоров на произведения, науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.					
из патентов на изобретения, промышленные образцы, коллекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование	312	-	-	-	-
из прав на "ноу-хау"	313	-	-	-	-
Права на пользование обособленными природными объектами	320	-	-	-	-
Организационные расходы	330	-	-	-	-
Деловая репутация организации	340	-	-	-	-
Прочие	349	-	-	-	-
Итого (сумма строк 310+320+330+340+349)	350				



II. Основные средства	360	-	-	-	
Земельные участки и объекты природопользования					
Здания	361	-	-	-	-
Сооружения	362	-	-	-	-
Машины и оборудование	363	-	-	-	-
Транспортные средства	364	-	-	-	-
Производственный и хозяйственный инвентарь	365	-	-	-	-
Рабочий скот	366	-	-	-	-
Продуктивный скот	367	-	-	-	-
Многолетние насаждения	368	-	-	-	-
Другие виды основных средств	369	-	-	-	-
Итого (сумма строк 360 – 369)	370	-	-	-	-
в том числе:	371	-	-	-	-
производственные					
непроизводственные	372	-	-	-	-
III. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы - итого	380	-	-	-	-
в том числе:	381	-	-	-	-
на складе					
в эксплуатации	382	-	-	-	-

### Справка к разделу 3

Наименование показателя	Код стр.	На начало года	На конец года
1	2	3	4
Из строки 371, графы 3 и 6: передано в аренду - всего	385	-	-
в том числе:	386	-	-
здания			
сооружения	387	-	-
	388	-	-
	389	-	-
передано на консервацию	390	-	-
Износ амортизируемого имущества:			
нематериальных активов	391	-	-
основных средств - всего	392	-	-
в том числе:	393	-	-
зданий и сооружений			
машин, оборудования, транспортных средств	394	-	-
других	395	-	-
малоценных и быстроизнашивающихся предметов	396	-	-
Справочно	397	-	-
Результат по индексации в связи с переоценкой основных средств: первоначальной (восстановительной) стоимости			
износа	398	-	-
Имущество, находящееся в залоге	400	-	-

### 4. Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений

Наименование показателя	Код стр.	Остаток на начало года	Начислено (образовано)	Использовано	Остаток на конец года
1	2	3	4	5	6
Собственные средства организации - всего	410	-	-	-	-
в том числе:	411	-	-	-	-
амортизация основных средств					
амортизация нематериальных активов	412	-	-	-	-
прибыль, остающаяся в распоряжении организации (фонд накопления)	413	-	-	-	-
Привлеченные средства - всего	420	-	-	-	-
в том числе:	421	-	-	-	-
кредиты банков					

заемные средства других организаций	422	-	-	-	-
долевое участие в строительстве	423	-	-	-	-
из бюджета	424	-	-	-	-
из внебюджетных фондов	425	-	-	-	-
прочие	426	-	-	-	-
1	2	3	4	5	6
Всего собственных и привлеченных средств (сумма строк 410 и 420)	430	-	-	-	-
<b>Справочно</b> Незавершенное строительство	440	-	-	-	-

#### 5. Финансовые вложения

Наименование показателя	Код стр.	Долгосрочные		Краткосрочные	
		на начало года	на конец года	на начало года	на конец года
1	2	3	4	5	6
Паи и акции других организаций	510	-	-	-	-
Облигации и другие долговые обязательства	520	-	-	-	-
Предоставленные займы	530	-	-	-	-
Прочие	540	-	-	-	-
<b>Справочно</b> Добавочной стоимости облигации и другие ценные бумаги	550	-	-	-	-

#### 6. Затраты, произведенные организацией

Наименование показателя	Код стр.	На начало года	На конец года
1	2	3	4
Материальные затраты	610	-	-
Затраты на оплату труда	620	-	-
Отчисления на социальные нужды	630	-	-
Амортизация основных средств	640	-	-
Прочие затраты	650	-	-
Итого по элементам затрат	660	-	-
Из общей суммы затрат отнесено на непроизводственные счета	661	-	-

#### 7. Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Наименование показателя	Код стр.	За отчетный год		За предыдущий год	
		прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании	710	-	-	-	-
Прибыль (убыток) прошлых лет	720	-	-	-	-
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств	730	-	-	-	-
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте	740	-	-	-	-
	750	-	-	-	-
	760	-	-	-	-
	770	-	-	-	-

## 8. Социальные показатели

Наименование показателя	Код стр.	Причисляется по расчету	Израсходовано	Перечислено в фонды
1	2	3	4	5
Отчисления на социальные нужды: в Фонд социального страхования	810	-	-	-
в Пенсионный фонд	820	-	-	-
в Фонд занятости	830	-	-	-
на медицинское страхование	840	-	-	-
Среднесписочная численность работников	850	-		
Денежные выплаты и поощрения, не связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг	860	-		
Доходы по акциям и вкладам в имущество организации	870	-		

## 9. Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

Наименование забалансового счета	Код стр.	На начало года	На конец года
1	2	3	4
Арендованные основные средства (001)	910	-	-
в том числе по лизингу	911	-	-
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (002)	920	-	-
Товары, принятые на комиссию (004)	930	-	-
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (007)	940	-	-
Износ жилищного фонда	950	-	-
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов (015)	960	-	-
	970	-	-
	980	-	-
	990	-	-

### Список рекомендуемой литературы

1. План счетов, М., 1997;
2. Бухгалтерско - аудиторский портфель, М., Солитон; 1994;
3. А.К. Шишкин, В.А. Микрюков, Н.Д. “Учет, анализ, аудит на предприятии”, Юнити, 1996;
4. Комментарии к Федеральному закону “О бухгалтерском учете”, М., Инфра - М., 1997;
5. В.П. Асбахов, “Учет выручки от реализации в 1997”, М., Экспертное бюро, 1997;
6. Брызгалин А.В., Бершин В.Р., Головкин А.Н., Е.М. Калитина, “Профессиональный комментарий в бухгалтерской отчетности”, М., 1997;
7. В.П. Астахов, “Бухгалтерский учет и валютный контроль во внешнеторговой деятельности”, М., Экспертное бюро, 1997;
8. “Бухгалтерский учет”, Книги 1,2,3., М., 1996;
9. “Профессиональный комментарий к Положению о составе затрат”, М., 1997;
10. “Аренда и лизинг”, М., Филинь, 1997;
11. Н.П. Кондраков, “Бухгалтерский учет”, М., Инфра - М., 1997;
12. Ланикина О.Н. “Инвентаризация имущества и финансовых обязательств”, М., 1996;
13. И.А. Белобещекский, “Бухгалтерский учет и внутренний аудит”, М., Бухгалтерский учет, 1997;
14. Р.А. Алборозов, “Выбор учетной политики предприятия”, 1997г., М., Дис. 1997;
15. С.А. Николаева, “Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-Кастинг“, М., Финансы и статистика, 1993;
16. В.В. Петров, В.В. Ковалев, “Как читать баланс”, М., Финансы и статистика, 1991;
17. “Бухгалтерский учет”, Минск, Высшая школа, 1994;
18. А.Н. Медведев, Т.В. Медведева, “Практическая бухгалтерия”, М., Инфра - М., 1997.
19. Макарова В. Бухгалтерский учет для целей налогообложения Подати, Ярославль, 1997.
20. Громов В.Г., Громова М.Б. Бухгалтерский учет и анализ, Герде С.Пб., 1997.
21. Волков Н.Г. Учетная политика предприятия в 1997 году на примере строительной организации, Главбух., М., 1997.