Н.П. Кондраков

БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ) УЧЕТ

УЧЕБНИК

Рекомендовано Учебно-методическим центром «Классический учебник» в качестве учебника для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

ПРОСПЕКТ
Москва
2006

УДК 657.1:005(075.8)
ББК 65.052я73
К64

Кондраков Н. П.

К64 Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. - 448 с.

ISBN 5-482-00772-3

В учебнике изложены основы бухгалтерского учета, его формы и правила ведения, раскрыты особенности ведения финансового и управленческого учета, планирования и анализа финансовой деятельности организаций. Особое внимание уделено особенностям составления бухгалтерских записей в финансовом учете.

Учебный материал в книге представлен в последовательности совершения производственного процесса в организациях: создание уставного капитала, приобретение основных средств, нематериальных активов, осуществление производственного процесса, реализация готовой продукции и т. д., что позволяет последовательно и детально изучить все особенности учета. По каждой главе приведены вопросы для самоконтроля и лучшего усвоения и закрепления изучаемого материала.

Для студентов, аспирантов и преподавателей вузов и колледжей, работников бухгалтерских, экономических и финансовых служб, руководителей организаций, менеджеров.

УДК 657.1:005(075.8)
ББК 65.052я73

Учебное издание

Кондраков Николай Петрович

БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ) УЧЕТ

Учебник

Подписано в печать 20.03.06. Формат 60 x 90 1/16.
Печать офсетная. Печ. л. 28,0. Тираж 3000 экз. Заказ № 2844.

ООО «ТК Велби»
107120, г. Москва, Хлебников пер., д. 7, стр. 2.

Отпечатано в полном соответствии
с качеством предоставленных диапозитивов
в ОАО «Можайский полиграфический комбинат»
143200, г. Можайск, ул. Мира, 93.

ISBN 5-482-00772-3

ПРЕДИСЛОВИЕ

В рыночной экономике каждому из вас необходимы хотя бы минимальные знания по бухгалтерскому учету (финансовому и управленческому), являющемуся языком бизнеса, планированию и основам финансово-экономического анализа. Знания по указанным дисциплинам помогут вам:

- понимать бухгалтерские записи в учетных регистрах (книгах, карточках и др.) финансового, управленческого учета и показатели финансовой и управленческой отчетности;
- принимать правильные решения по выбору вариантов учета и оценки объектов учета при формировании учетной политики для целей финансового, управленческого и налогового учета;
- самому осуществлять финансовый и управленческий учет и составлять отчетность по ним (на малых предприятиях и в качестве индивидуального предпринимателя);
- понимать и составлять планы финансово-хозяйственной деятельности организаций;
- осуществлять анализ финансово-экономической деятельности своей организации (определять платежеспособность, финансовую устойчивость, рентабельность и т. п.);
- предвидеть последствия принимаемых хозяйственных решений на текущий момент и долгосрочную перспективу;
- оценивать финансовую устойчивость организаций, акции которых вы собираетесь купить или с которыми вступаете в иные экономические отношения.

Многие из вас полагают, что самому усвоить излагаемый в данной книге материал невозможно. Особенно непонятным для большинства руководителей представляются бухгалтерские записи в финансовом учете. Однако, если вы возьмете на себя труд последовательно изучить изложенный в этом учебнике материал, то уже после первых десяти часов занятий будете иметь понятие о сущности бухгалтерского учета, его значении, об основных правилах его ведения, о счетах и двойной записи, об учетных регистрах, о формах бухгалтерского учета.

Уяснив особенности бухгалтерских записей на активных и пассивных счетах, сущность двойной записи, вы сможете составлять бухгалтерские проводки по хозяйственным операциям каждой темы. Подсчитав обороты и остатки (сальдо) по счетам, вы сможете составить бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности.

Изложение учебного материала по бухгалтерскому учету в книге осуществляется в последовательности совершения производственного про-

цесса в организациях, т.е. вначале создается уставный капитал, затем приобретаются основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, осуществляется производственный процесс, реализуется готовая продукция и т. д. Особенно детально следует изучить главу «Основы бухгалтерского учета». Если будут сложности при ее усвоении, вы можете получить консультацию у автора по телефону: 433-25-51.

После усвоения основ бухгалтерского учета и содержания раздела «Финансовый учет» у вас не должно быть затруднений в изучении управленческого учета, планирования и анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

Для лучшего усвоения изучаемого материала по каждой главе предлагается ответить на вопросы для самоконтроля.

Надеемся, что знания, полученные в процессе изучения данной книги, помогут вам достичь успеха в бизнесе.

Раздел I

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Определение и основные задачи бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории РФ, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами РФ. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством РФ.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам организации и собственникам ее имущества, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества, выполнением обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

1.2. Пользователи бухгалтерской информации

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на три группы: администрация организации; сторонние пользователи информа-

ции с прямым финансовым интересом, сторонние пользователи информации с непрямым (косвенным) финансовым интересом.

Администрацию организации представляют совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений. Представители администрации — одни из основных пользователей бухгалтерской информации. Ее состав для каждого представителя определяется в зависимости от его функций и уровня занимаемой должности. Собственников, совладельцев и первых руководителей организации, например, больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации (соотношение платежных средств и обязательств). Для менеджеров наиболее важна информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости и рентабельности отдельных изделий и т. п.

Основные критерии при определении состава информации для каждого работника администрации:

- ее соответствие функциям работника;
- стоимость информации;
- необходимость соблюдения коммерческой тайны.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с прямым финансовым интересом — сегодняшние или потенциальные инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы. Они пользуются в основном информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности, и по ее данным делают выводы о финансовых перспективах, ликвидности и платежеспособности организации.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с косвенным финансовым интересом — налоговые органы, казначейство, департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ, аудиторские фирмы, Госкомстат, органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом, органы планирования экономики и другие пользователи (фондовые биржи, работники профессиональных союзов, научные консультанты, покупатели и др.).

Налоговые органы и казначейство в отличие от других сторонних пользователей информации имеют право пользоваться не только отчетной, но и всей другой учетной информацией, необходимой для проверки правильности уплаты федеральных, республиканских и местных налогов на прибыль (доходы), налогов на добавленную стоимость и на заработную плату, акцизов. Вся учетная информация предоставляется работникам вышеназванного департамента Минфина РФ и вышестоящих органов управления, а также аудиторам, осуществляющим по договору аудиторскую проверку. Сторонние пользователи, имеющие право на использование всей или части внутренней учетной информации, обязаны хранить коммерческую тайну организации. Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, определяется руководителем организа-

ции. Указанный перечень целесообразно оформлять приказом руководителя.

Остальные сторонние пользователи информации используют в основном данные бухгалтерской отчетности (как правило, для оценки финансового состояния). В органы Госкомстата представляется статистическая отчетность, при составлении которой, как правило, используются данные бухгалтерского учета.

1.3. Объекты бухгалтерского учета и их классификация

Предмет бухгалтерского учета — хозяйственная деятельность организации. Объектами, или составными частями, предмета являются: имущество организации (хозяйственные средства, функционирующий капитал), ее обязательства (источники формирования ее имущества), хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источников его формирования.

По составу и функциональной роли (характеру использования) имущество организации подразделяют на две группы: внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал) (рис. 1.1). **Внеоборотные активы** включают основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения, доходные вложения в материальные ценности и отложенные налоговые активы.

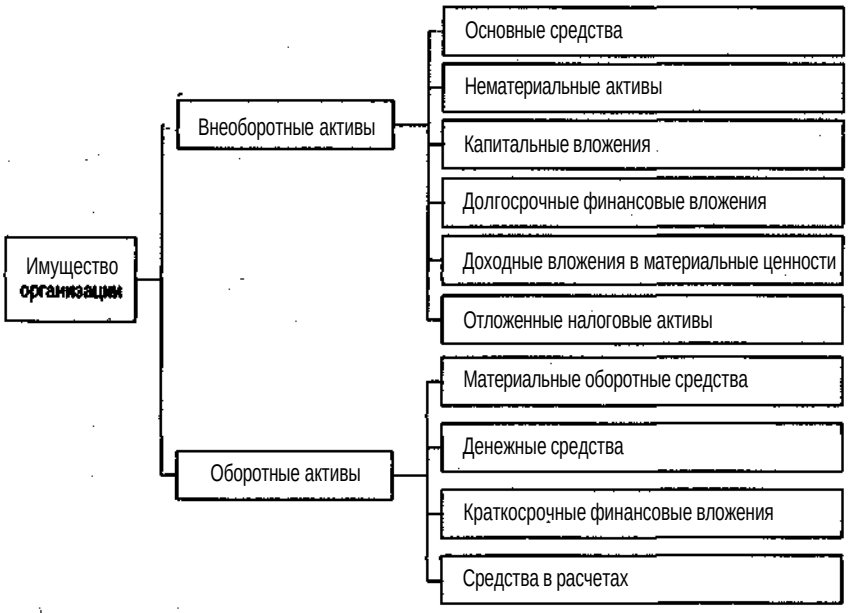

Рис. 1.1. Состав имущества организации

Основными средствами в практике планирования и учета называют имущество со сроком полезного использования более одного года (средства труда). Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, сохраняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере износа.

Нематериальные активы — это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход: права пользования патентами, «ноу-хау», программными продуктами, организационные расходы, товарные знаки и др. Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, частями, по мере амортизации (износа).

В состав *капитальных вложений* включают затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы и др.)

К *финансовым вложениям* относят инвестиции организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, займы, предоставленные другим организациям. Финансовые вложения на срок более 1 года считают долгосрочными, а на срок до 1 года — краткосрочными. В состав внеоборотных активов включают долгосрочные финансовые вложения.

Доходные вложения в материальные ценности — это материальные ценности, приобретенные (поступившие) организацией для предоставления за плату во временное пользование, — здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму.

Отложенный налоговый актив — это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в последующих отчетных периодах.

Оборотные активы (оборотный капитал) состоят из материальных оборотных средств, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в расчетах.

В состав *материальных оборотных средств* входят сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, готовая продукция, предназначенная для реализации, т. е. на складе, и отгруженная покупателям.

Денежные средства складываются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетных счетах и других счетах в банках.

Средства в расчетах включают различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются дебиторами. Дебиторская

задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр.

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

По источникам образования и целевому назначению имущество организаций подразделяют на собственное (собственный капитал) и заемное (созданное за счет обязательств).

Собственный капитал — это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами.

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, фондов специального назначения, нераспределенной прибыли. Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса. Определения составных частей собственного капитала будут приведены в гл. 2.

Нераспределенная прибыль — это чистая прибыль, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта.

Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года формируется исходя из прибыли или убытка за отчетный год от обычной деятельности с учетом влияния на результат последствий чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожара, аварии, национализации и т.п.) в случае их возникновения.

Как уже отмечалось, одна часть стоимости имущества организации формируется за счет собственного капитала, другая — за счет обязательств организации перед другими организациями (физическими лицами, своими работниками (заемных средств)).

Обязательствами организаций являются краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, кредиторская задолженность, займы, отложенные налоговые обязательства и обязательства по распределению.

Краткосрочные кредиты организация получает на срок до 1 года под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и другие нужды, а *долгосрочные* на срок от 1 года — на внедрение новой техники, организацию и расширение производства, механизацию производства и другие цели.

Под *кредиторской* понимают *задолженность* данной организации перед другими организациями, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, — прочими кредиторами.

Займы — это средства, полученные от других организаций под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций

и облигаций организации. Займы, полученные на срок до 1 года, называ¬ют краткосрочнь/ми, а на срок более 1 года — долгосрочными.

Отложенные налоговые обязательства — это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в по¬следующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется умно¬жением суммы налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчет¬ном периоде, на установленную ставку налога на прибыль.

Обязательства по распределению включают задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уп¬латы. Обязательства по распределению по своему экономическому со¬держанию существенно отличаются от других привлеченных средств, так как образуются путем начисления, а не поступают со стороны.

Состав источников формирования имущества организации представ¬лен на рис. 1.2.

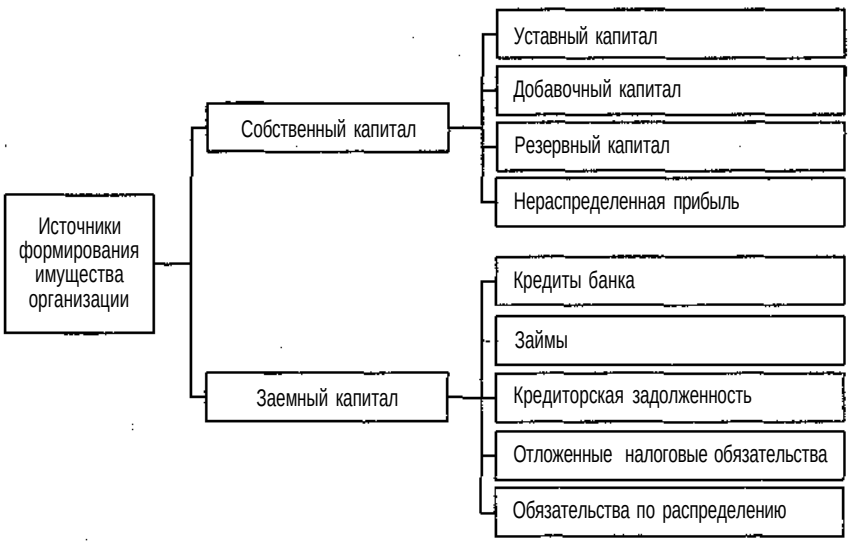

Рис. 1.2. Источники формирования имущества организации

Хозяйственные процессы. Основными хозяйственными процессами промышленной организации являются снабжение, производство и реа¬лизация продукции. Они состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых являются движение средств, смена одной формы имущества на другую. Например, при реализации готовой продукции средства предприятия меняют товарную форму на денежную.

У организации могут быть и другие хозяйственные операции (по ремонту основных средств, капитальному строительству и др.), однако основное содержание ее работы составляют процессы снабжения, производства и реализации продукции, которые взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами бухгалтерского учета.

1.4. Оценка имущества и обязательств

Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления.

Начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством РФ и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета. Эти методы будут рассмотрены при изложении последующих тем.

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции.

1.5. Документирование хозяйственных операций

Бухгалтерским документом называется письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности. Хозяйственные операции отражаются на бумажных и машиночитаемых носителях информации (дисках, магнитных лентах и др.). Следовательно, документ — любой носитель информации, с помощью которого хозяйственные операции подвергаются первичной регистрации.

Бухгалтерскими документами оформляются любые хозяйственные операции в той последовательности, в какой они совершаются. Это обеспечивает сплошной, непрерывный учет всех объектов учета; юридическое обоснование бухгалтерских записей, которые делают на основании Документов, имеющих доказательную силу; использование документов Для текущего контроля и оперативного руководства хозяйственной деятельностью организаций; контроль за сохранностью собственности, так

как документами подтверждается материальная ответственность работников за доверенные им ценности; укрепление законности, поскольку документы служат основным источником сведений для последующего контроля правильности, целесообразности и законности каждой хозяйственной операции при документальных ревизиях.

Формы и реквизиты документов. Форма документа определяется совокупностью показателей (реквизитов) и их расположением в документах. Наименование показателей и их число в документах зависят в основном от содержания отражаемой хозяйственной операции. Некоторые реквизиты являются основными (обязательными) для каждого документа. Они определяют содержание отражаемых операций и придают документу доказательную силу. К таким реквизитам относят: наименование документа, дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц. Перечень должностей лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. В зависимости от характера операции и технологии обработки данных в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно по окончании операции. Ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Своевременное и достоверное создание первичных документов, передача их в установленные порядке и сроки для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. Единые формы документов в РФ разрабатывают централизованно. Разработка таких форм для оформления однородных хозяйственных операций в различных организациях называется унификацией. В РФ унифицированы формы кассовых документов, почти все банковские документы и некоторые другие. Они обязательны для всех отраслей народного хозяйства. Унифицированные формы первичных документов должны применяться в организации без изменений. Формы первичных документов, не предусмотренные альбомами унифицированных первичных документов, разрабатываются организацией самостоятельно. При этом они должны содержать все обязательные реквизиты.

Наряду с унификацией важное значение имеет стандартизация документов, под которой понимают установление одинаковых стандартных размеров бланков типовых документов.

Порядок составления и обработки документов. Документы следует составлять на бланках установленной формы с заполнением всех реквизитов. Если некоторые реквизиты не заполнены, то свободное место прочеркивают. Запись в документах делают чернилами, шариковой ручкой или на пишущих и счетных машинах. В денежных документах сумму указывают цифрами и прописью. Документы должны быть оформлены аккуратно, текст и цифры написаны четко и разборчиво. Если в тексте или цифрах допущена ошибка, ее следует зачеркнуть (так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое) и написать сверху правильный текст или сумму. Затем правильный текст или сумму повторяют на полях документа и заверяют подписью лица, оформляющего документ. Текст оговорки таков:

Написанному во исправление ошибки. . . . . верить
(новый текст или сумма)

Дата Подпись

В некоторых документах, например приходных и расходных кассовых ордерах, исправления делать не разрешается.

Поступающие в бухгалтерию документы обязательно проверяют, прежде всего по форме, и устанавливают необходимое число заполненных реквизитов, наличие и правильность подписей, четкость и разборчивость заполнения документа. Затем осуществляют арифметическую проверку, при которой определяют правильность подсчетов в документе. После этого документы проверяют по существу, устанавливают законность и целесообразность хозяйственных операций.

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтерской обработке, под которой понимают расценку, группировку и разметку (контировку) их. Под расценкой, или таксировкой, документов понимают денежную оценку указанных в документе материальных ценностей. Группировка — это подбор однородных документов в пачки, что позволяет делать записи общими итогами. На основе групп первичных документов часто составляют сводные. Разметка, или контировка, заключается в определении и записи корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции, отраженной в документах.

После разметки данные документов о хозяйственных операциях записывают в синтетических и аналитических счетах, а использованные документы сдают в архив. *Процесс прохождения документов от момента выписки до сдачи на хранение в архив называется документооборотом.*

1.6. Сроки хранения типовых документов

Сроки хранения отдельных первичных документов, ведомостей, отчетов и других материалов определены «Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хране-

ния», утвержденным Федеральной архивной службой России 6 октября 2000 г.

Порядок и сроки хранения документов акционерных обществ определены постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 16 июля 2003 г. № 03-33/пс «Положение о порядке и сроках хранения документов акционерных обществ».

В данном постановлении указывается, что часть документов АО должна храниться в соответствии с Перечнем типовых управленческих документов, утвержденным Федеральной архивной службой России:

- документы, подтверждающие права общества на имущество, находящееся на его балансе;
- внутренние документы общества;
- иные документы, предусмотренные правовыми актами РФ, уставом общества, органами управления общества.

Остальные документы по срокам хранения разделены на три группы:

- не менее 1 года — документы месячной бухгалтерской отчетности и иные документы, содержащие информацию, подлежащую опубликованию или раскрытию иным способом в соответствии с федеральным законом;
- не менее 5 лет — документы бухгалтерского учета общества и квартальной бухгалтерской отчетности, отчеты независимых оценщиков, квартальные отчеты эмитентов за II, III, IV кварталы отчетного года;
- постоянно — годовые отчеты общества, квартальные отчеты эмитента за I квартал финансового года, учредительные документы общества, протоколы общих собраний акционеров, ревизионной комиссии, заседаний коллегиального исполнительного органа и ряд других документов.

Организация хранения документов общества обеспечивается его единоличным исполнительным органом, а в структурных подразделениях — их руководителями.

Общества, имеющие собственный архив, все расходы по хранению документов учитывают в составе общехозяйственных расходов.

Отбор документов, образовавшихся в деятельности общества, для их дальнейшего хранения или уничтожения осуществляется экспертной комиссией, возглавляемой одним из руководителей организации. Решение экспертной Комиссии, в том числе акты о выделении документов с истекшими сроками хранения, утверждаются руководителем организации. Указанный акт вместе с описями хранится в архиве общества в формируемом деле.

В случае ликвидации общества документы по личному составу работников передаются в государственный архив. Если общество имело договор с учреждением государственного архива и часть его документов от-

несена к составу Архивного фонда РФ, то эти документы также передаются в государственный архив.

Место хранения остальных документов общества определяется председателем ликвидационной комиссии или конкурсным управляющим.

Изъятие первичных документов у организации разрешается только органам дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судам и налоговым инспекциям на основе их постановлений в соответствии с действующим законодательством РФ. Изъятие документов оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку руководителю организации или главному бухгалтеру. С разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, главный бухгалтер или другое должностное лицо может снять копии с изъятых документов с указанием основания и даты изъятия.

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает комиссию по расследованию причин их пропажи или гибели. Результаты работы комиссии оформляют актом, который утверждается руководителем предприятия.

Отсутствие документов считается грубым нарушением правил учета доходов и расходов. Штраф за это нарушение составляет в соответствии со ст. 120 НК РФ 5000 руб., а если отсутствие документов привело к занижению налога, то штраф составит 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Чтобы избежать ответственности, необходимо доказать невиновность организации в отсутствии документов. Для этой цели составляют акты, утверждаемые руководителем организации и подтверждаемые соответствующими справками (о пожаре — из пожарной части, о краже — из милиции и т.д.).

При принятии дел новому главному бухгалтеру следует провести инвентаризацию и составить акты на отсутствующие документы. Затем целесообразно принять меры по восстановлению отсутствующих документов.

С середины 90-х гг. в России начали распространяться корпоративные системы документооборота, которые предусматривают не только автоматизацию традиционных функций делопроизводства, но и реализацию принципиально новых возможностей управления документооборотом, в том числе выполнение справочно-информационной аналитической работы, использование электронного документооборота, осуществление централизованного контроля за документооборотом во всех подключенных к системе подразделениях.

1.7. Счета и двойная запись

Понятие о счетах бухгалтерского учета. Непрерывное текущее наблюдение и контроль за хозяйственными операциями и за изменениями

в составе имущества и источников его формирования осуществляются с помощью системы счетов бухгалтерского учета.

Счета открываются на каждый экономически однородный вид имущества, источники его формирования и хозяйственные операции в соответствии с классификацией объектов учета (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства», «Уставный капитал» и др.). Счет имеет форму двусторонней таблицы с графами «Дебет» и «Кредит»[1].

Счет_____

(наименование счета)

Дебет	Кредит

В соответствии с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив различают активные и пассивные счета бухгалтерского учета.

Активными называются счета, предназначенные для учета имущества организации (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства» и др.). *Пассивные* — это счета для учета обязательств организации (источников формирования имущества организации) (счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал» и др.).

Запись на счетах начинают с указания начального остатка (начального сальдо) имущества или источников его формирования. При этом в активных счетах начальный остаток отражается по дебету счета, а в пассивных — по кредиту.

Затем на счетах отражают все операции, вызывающие изменения начальных остатков. Суммы, увеличивающие начальный остаток, записывают на стороне остатка, а суммы, уменьшающие начальный остаток, — на противоположной стороне. Следовательно, в активных счетах увеличение будет отражаться по дебету счета, а уменьшение — по кредиту; в пассивных, наоборот, увеличение — по кредиту счета, уменьшение — по дебету. Если сложить суммы всех операций, записанных на сторонах счета, то получаются обороты счета. Итоговая сумма, записанная по дебету счета, называется дебетовым оборотом, а по кредиту счета — кредитовым. При подсчете оборотов начальный остаток во внимание не принимается.

Конечный остаток (конечное сальдо) по счету определяют, прибавляя к начальному остатку оборот той же стороны счета и вычитая из полученного итога оборот противоположной стороны. Конечный остаток записывают на той стороне, где начальный остаток. Следовательно, для установления конечного сальдо в активных счетах к начальному сальдо прибавляют оборот по дебету и вычитают оборот по кредиту. Новый остаток записывают по дебету счета; возможно, что его не будет.

[1] В настоящее время слова «дебет» и «кредит» превратились в простые термины, обозначающие стороны счета (дебет — левая, кредит — правая сторона счета).

В пассивных счетах для определения конечного сальдо к начальному остатку прибавляют оборот по кредиту и вычитают оборот по дебету. Новый остаток отражают по кредиту счета; возможно, что его не будет. Если первоначального остатка не было, то сальдо на конец отчетного периода находят вычитанием из большего оборота меньшего. Записывают его на той стороне счета, на которой была отражена сумма большего оборота. Схема строения активных и пассивных счетов приведена далее.

Активный счет

Дебет	Кредит
Начальное сальдо	
Увеличение (+)	Уменьшение (-)
Конечное сальдо	

Пассивный счет

Дебет	Кредит
	Начальное сальдо
Уменьшение (-)	Увеличение(+)
	Конечное сальдо

Помимо счетов для учета имущества организации (активных) и источников его формирования (пассивных) в бухгалтерском учете существуют счета, на которых отражаются одновременно и имущество организации, и источники его формирования, — *активно-пассивные.* Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое либо кредитовое) и с двусторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). Счет с односторонним сальдо — счет «Прибыли и убытки». Если у предприятия суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования имущества и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше сумм расходов, то разница между ними показывает убыток и сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую задолженность, а сальдо по кредиту — кредиторскую. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете для того, чтобы не открывать разные счета для организаций и учреждений, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами.

В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности.

Выше была показана упрощенная *схи^яё^,ШМ0Щщке* пользуются счетами более сложной формы. *С4ЩьN№ггрШ!&о$^/$Щ§п* в книгах, карточках и свободных листах. Самая фатпроствадашая фоша счета показана ниже.

Счет

(наименование)

Дебет				Кредит			
Проводка		Содержание операции	Сумма, руб., коп.	Проводка		Содержание операции	Сумма, руб., коп.
Дата	№ документа			Дата	№ документа		

Сущность и значение двойной записи на счетах. При изменениях в балансе, происходящих под влиянием хозяйственных операций, каждая операция вызывает равновеликие изменения в двух статьях баланса. Равенство итогов актива и пассива баланса не нарушается. При отражении операций на счетах, органически связанных с балансом и открываемых на основе его статей, каждая хозяйственная операция также будет вызывать двойные и равновеликие изменения. Это позволяет отражать хозяйственные операции на счетах способом двойной записи.

Сущность этого способа состоит в том, что каждая хозяйственная операция отражается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов. Текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов на сумму отражаемой хозяйственной операции, называется бухгалтерской статьей. Бухгалтерские статьи часто называют бухгалтерскими проводками, бухгалтерскими записями и реже — счетными формулами. Составить бухгалтерскую проводку — значит указать, на какую сторону каких счетов нужно записать сумму операции.

Сущность двойной записи можно рассмотреть на примере операций по изменению баланса. Для этого на основании каждой статьи начального баланса необходимо открыть отдельные счета (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Баланс (начальный)

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
1. Основные средства	50 000	1. Уставный капитал	60 000
2. Материалы	20 000	2. Кредиты банка	20 000
3. Касса	1000	3. Расчеты с поставщиками	10 000
4. Расчетные счета	29 000	4. Расчеты по оплате труда	10 000
Баланс	100 000	Баланс	100 000

Первая операция. Получено с расчетного счета в банке в кассу для выдачи заработной платы рабочим и служащим 10 000 руб.

Операция вызывает изменение на счетах «Касса» и «Расчетные счета». Оба они являются активными счетами, поскольку на них отражается

имущество организации. Денежные средства в кассе увеличились на 10 000 руб., поэтому сумму нужно записать в дебет счета «Касса» (увеличение в активных счетах отражается по дебету счета). Денежные средства на расчетном счете уменьшились на 10 000 руб., поэтому сумму нужно записать в кредит счета «Расчетные счета» (уменьшение в активных счетах отражается по кредиту счета). Следовательно, по первой операции нужно сделать следующие записи:

Дебет счета «Касса»
Кредит счета «Расчетные счета» } 10 000 руб.

На основании составленной бухгалтерской проводки 10 000 руб. записывают в дебет счета «Касса» и кредит счета «Расчетные счета» (запись обозначена цифрой 1, соответствующей номеру операции). По первой хозяйственной операции счета «Касса» и «Расчетные счета» оказались взаимосвязанными (корреспондирующимися).

Активные счета

Счет «Основные средства»

Дебет			Кредит
Сальдо	50 000		
Оборот	-	Оборот	-
Сальдо	50000		

Счет «Материалы»

Дебет			Кредит
Сальдо	20000		
3)	20000		
Оборот	20000	Оборот	-
Сальдо	40 000		

Счет «Касса»

Дебет			Кредит
Сальдо	1000		
1)	10 000	4)	10 000
Оборот	10 000	Оборот	10 000
Сальдо	1000		

Пассивные счета

Счет «Уставный капитал»

Дебет			Кредит
		Сальдо	60 000
Оборот	-	Оборот	-
		Сальдо	60000

Счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Дебет			Кредит
		Сальдо	20 000
		2)	5000
Оборот	-	Оборот	5000
		Сальдо	25 000

Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет			Кредит
		Сальдо	10 000
2)	5000	3)	20 000
Оборот	5000	Оборот	20 000
		Сальдо	25 000

Счет «Расчетные счета»

Дебет			Кредит
Сальдо	29000		
		1)	10 000
Оборот	-	Оборот	10000
Сальдо	19000		

Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет			Кредит
		Сальдо	10 000
4)	10 000		
Оборот	10 000	Оборот	-
		Сальдо	-

Вторая операция. Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка на 5000 руб. По этой операции корреспондируются два счета: «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» является пассивным, так как его остаток отражает источник обязательств организации. Задолженность перед поставщиками уменьшается, уменьшение в пассивном счете отражается по дебету счета, поэтому счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» надо дебетовать на 5000 руб. Счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» также является пассивным. Остаток его увеличивается на 5000 руб., поэтому данный счет надо кредитовать на указанную сумму.

Следовательно, по второй операции должна быть составлена бухгалтерская проводка:

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Кредит счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» } 5000 б.

На основании составленной проводки 5000 руб. заносят в дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и в кредит счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (запись обозначена цифрой 2).

Третья операция. От поставщиков поступили материалы на сумму 20 000 руб. По операции корреспондируются счета «Материалы» и «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Счет «Материалы» — активный, запасы материала увеличиваются, поэтому он будет дебетоваться на 20 000 руб. Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — пассивный, задолженность перед поставщиками увеличивается, он будет кредитоваться на сумму 20 000 руб. По третьей операции будет составлена бухгалтерская проводка:

Дебет счета «Материалы»
Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» } 20 000 б.

В соответствии с проводкой записывают 20 000 руб. в дебет счета «Материалы» и в кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Четвертая операция. Выдана из кассы заработная плата рабочим и служащим 10 000 руб.

По операции корреспондируются два счета: «Касса» и «Расчеты с персоналом по оплате труда». Операция вызывает уменьшение средств в кассе, поэтому активный счет «Касса» надо кредитовать на 10 000 руб. Одновременно происходит уменьшение сальдо на пассивном счете «Расчеты с персоналом по оплате труда», который надо дебетовать. Бухгалтерская проводка будет иметь вид:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета «Касса» } 10 000 руб.

Следовательно, 10 000 руб. записывают в дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» и в кредит счета «Касса».

После отражения всех операций на счетах подсчитывают обороты и выводят конечные сальдо счетов. Они полностью совпадают с суммами аналогичных статей баланса, составленного после отражения всех операций (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Баланс (конечный)

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
1. Основные средства	50000	1. Уставный капитал	60 000
2. Материалы	40000	2. Краткосрочные кредиты банка	25000
3. Касса	1000	3. Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате труда	25000
4. Расчетные счета	19000	4. Расчеты с персоналом по оплате труда	-
Баланс	110000	Баланс	110000

Приведенные операции, так же как и в балансе, охватывают все возможные типы изменений на счетах бухгалтерского учета: изменения только в активных счетах, только в пассивных счетах, в активных и пассивных счетах в сторону увеличения, в активных и пассивных счетах в сторону уменьшения.

Все рассмотренные хозяйственные операции отражались в равной сумме по дебету одного и по кредиту другого счета. Итог дебетовых оборотов всех счетов должен быть равен итогу кредитовых оборотов. Действительно, в примере сумма итогов дебетовых и кредитовых оборотов получилась равной и составила 45 000 руб. Нарушение равенства свидетельствует об ошибке в учете. Следовательно, с помощью двойной записи можно обнаружить ошибки в бухгалтерских записях, в этом состоит ее контрольное значение.

Вместе с тем двойная запись имеет большое познавательное значение, так как показывает, откуда (или за счет каких источников) поступили средства и куда они направляются. Например, корреспонденция счетов

Дебет счета «Касса» } 10 000 руб.
Кредит счета «Расчетные счета»

показывает, что деньги поступили в кассу с расчетного счета. По корреспонденции можно установить экономический смысл, содержание каждой хозяйственной операции.

Составление бухгалтерских статей (проводок). Хронологические и систематические записи. Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтерской обработке, одним из этапов которой является запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отраженной в документе. Определение и запись корреспондирующих счетов на документах (т. е. составление бухгалтерских проводок) называется *понтировкой*. Текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов и сумму отражаемой хозяйственной операции, называется, как уже отмечалось, *бухгалтерской проводкой* (статьей, счетной формулой, бухгалтерской записью). Различают бухгалтерские проводки *простые*, в которых корреспондируются только два счета (все составленные ранее проводки — простые), и *сложные*, в которых один счет корреспондируется с несколькими счетами.

Пример.

От подотчетного лица поступили на склад материалы на сумму 2000 руб., остаток подотчетной суммы (100 руб.) он сдал в кассу. Бухгалтерская проводка по этой операции:

Дебет счета «Материалы» . . . . . 2000 руб.
Дебет счета «Касса» . . . . . 100 руб.
Кредит счета «Расчеты с подотчетными лицами . . . . . 2100 руб.

Бухгалтерские проводки составляют на самом документе, которым оформляется хозяйственная операция, в ведомости или журнале, куда записывается операция, или на отдельных специальных бланках (мемориальных ордерах).

Мемориальный ордер — это документ бухгалтерского оформления, содержащий указание записать хозяйственную операцию на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Мемориальный журнал № 1
за январь 200 _ г.

Основание (ссылка на документы или содержание операции)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
По приходному кассовому ордеру № 1	«Касса»	«Расчетные счета»	10 000
Итого			10 000

3 января 200 _ г.

Главный бухгалтер (подпись)

Для облегчения записей каждому счету присваивается определенный номер (шифр), поэтому при составлении бухгалтерских проводок указывают не наименование счетов, а их номера (счет «Касса» — № 50, счет «Расчетные счета» — № 51).

При записи хозяйственных операций на счета их группируют по экономически однородным признакам, т. е. записывают по определенной системе. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета называется систематической записью (регистрацией).

Наряду с систематической предприятия применяют хронологическую запись, под которой понимают регистрацию хозяйственных операций в той последовательности, в какой они совершаются. Различия в экономическом содержании операции при этом не учитываются. Хронологическая запись ведется для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций. В хронологическом порядке ведутся регистрационные журналы (см. ниже), кассовые книги и другие регистры.

В данном регистрационном журнале отражены все операции, по которым составлены бухгалтерские проводки и мемориальные ордера.

Общий итог (45 000 руб.) равен итогам дебетовых и кредитовых оборотов по счетам. Следовательно, на счетах все операции отражены в правильных суммах.

Регистрационный журнал
за январь 200 _ г.

Порядковый номер мемориального ордера	Дата ордера	Сумма по мемориальному ордеру, руб.
1	3 января	10000
2	4 января	5000
3	4 января	20000
4	5 января	10 000
	Итого	45 000

1.8. Синтетический и аналитический учет

Рассмотренные счета бухгалтерского учета, как правило, соответствовали статьям баланса. На них отражались обобщенные (синтетические) данные об имуществе и обязательствах организации. Счета, на которых имущество организации, ее обязательства и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются **синтетическими (счетами первого порядка).** К ним относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Уставный капитал», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется *синтетическим.* Он ведется только в денежном выражении.

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, а также контроля за сохранностью собственности обобщающих данных, полу-

чаемых с помощью синтетического учета, недостаточно. Например, кроме данных об общей сумме основных средств необходимо иметь сведения о конкретных видах основных средств (здания, оборудование, машины и т. п.). Помимо данных об общей сумме задолженности перед рабочими и служащими нужны сведения о задолженности каждому работнику в отдельности (Петрову, Сидорову и т. д.). Для получения детальных, подробных, расчлененных (аналитических) данных об объектах бухгалтерского учета применяют аналитические счета.

Счета, на которых отражаются детальные данные по каждому отдельному виду имущества, обязательств организаций и процессов, называются **аналитическими.** Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется *аналитическим.*

Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим для их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду имущества, обязательств организации и процессов. Следовательно, между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь, которая проявляется в следующем. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение к своему синтетическому счету. Каждую хозяйственную операцию, записанную по дебету или кредиту синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на дебете или кредите нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение к своему синтетическому счету.

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета. Счета, не требующие такого ведения, называются *простыми* (счета «Касса», «Расчетные счета» и др.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются *сложными* (счета «Расчеты с подотчетными лицами», «Основные средства» и др.).

Некоторые сложные синтетические счета связаны с аналитическими счетами непосредственно, без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение к синтетическому счету «Расчеты с подотчетными лицами» открываются аналитические счета на каждое подотчетное лицо. Так же обстоит дело и со счетом «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Однако такое простое построение аналитического учета не всегда обеспечивает получение необходимых показателей. Некоторые синтетические счета состоят из нескольких групп аналитических счетов. Первые (после синтетического счета) группы счетов аналитического учета называются **субсчетами (счетами второго порядка).** Субсчет — промежуточное учетное звено между синтетическим и аналитическим счетами. Каждый из них объединяет несколько аналитических счетов, но сами они, в свою очередь, объединяются одним синтетическим счетом. Названия субсчетов по синтетическим счетам приведены в приложении 1.

1.9. Оборотные ведомости

Оборотные ведомости служат главным образом для обобщения, проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета и составления нового баланса. Их составляют как по синтетическим, так и по аналитическим счетам. Форма и порядок записи в оборотной ведомости по синтетическим счетам рассмотрены в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за январь 200_г.

№ п/п	Наименование счета	Остаток на 1 января		Оборот за месяц на 1 февраля		Остаток	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Основные средства	50000	-	-	-	50000	-
2	Материалы	20000	-	20000	-	40000	-
3	Касса	1000	-	10000	10000	1000	-
4	Расчетные счета	29000	-	-	10000	19000	-
5	Уставный капитал	-	60 000	-	-	-	60000
6	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	—	20 000	—	5000	—	25 000
7	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	—	10000	5000	20000	—	25000
8	Расчеты с персоналом по оплате труда	—	10 000	10 000	—	—	—
	Итого	100 000	100000	45000	45000	110000	110 000

Для составления оборотной ведомости использованы данные о начальных остатках, оборотах и конечных остатках синтетических счетов, приведенные на с. 19 и 20.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно быть по итогу три равенства: первое — остатков на начало отчетного периода по дебету и кредиту; второе — оборотов по дебету и кредиту; третье — остатков на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Первое равенство обусловлено тем, что итог синтетических счетов по дебету показывает сумму всех средств предприятия на начало отчетного периода, а итог по кредиту — сумму источников этих средств, т. е. они отражают баланс предприятия на начало отчетного периода.

Второе равенство обусловлено применением способа двойной записи операций на счетах, при котором каждая операция записывается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов.

Третье равенство объясняется так же, как и первое, только дебетовые и кредитовые остатки показывают баланс уже не на начало, а на конец отчетного периода. Кроме того, третье равенство обусловлено первыми двумя (если начальные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны, равны итоги оборотов по этим счетам, то и конечные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны).

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет большое контрольное значение, так как свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета. Однако не все ошибки, допущенные в учете, выявляются при составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам. Так, не будут нарушены равенства при записи одной и той же операции на счетах несколько раз, при пропуске операций, при записи операций в неправильной, но равной сумме по дебету и кредиту. Для выявления подобных ошибок итоги оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам сверяют с итогом хронологической записи (регистрационным журналом). Так, итог оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам (см. табл. 1.3) равен итогу регистрационного журнала (см. с. 23) — 45 000 руб.

В оборотную ведомость по синтетическим счетам включены сведения об остатках на счетах на конец отчетного периода. Это позволяет применять оборотную ведомость по синтетическим счетам для составления нового баланса, так как основная часть статей баланса соответствует наименованиям синтетических счетов. Кроме того оборотная ведомость по синтетическим счетам используется для получения обобщенных сведений о состоянии и об изменении имущества и обязательств организации, так как в ней содержатся сведения об остатках и движении отдельных групп или видов имущества и обязательств.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют по различным формам. Если аналитический учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме оборотной ведомости по синтетическим счетам. Если аналитический учет ведется не только в денежном, но и в натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам предусматриваются колонки не только для стоимостных, но и для натуральных измерителей с указанием единицы измерения.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам, так же как и оборотные ведомости по синтетическим счетам, составляют главным образом для проверки правильности записей по аналитическим счетам. Итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам сверяют с итогами соответствующего синтетического счета. Они должны быть обязательно равны. Оборотные ведомости по аналитическим счетам используют также

для наблюдения и контроля за состоянием и движением отдельных видов имущества и их источников.

Оборотную ведомость по аналитическим счетам разных дебиторов и кредиторов, которые открываются в дополнение к синтетическому счету «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», применяют, кроме того, для выведения конечных остатков активно-пассивного счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

1.10. План счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета устанавливает единые подходы к применению Плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

В период с 1991 по 2001 г. в России действовал План счетов, утвержденный приказом Минфина СССР от 11 ноября 1991 г. № 56. С 1 января 2001 г. в России действуют План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. Переход на новый План счетов был осуществлен в течение 2001 г. по мере готовности организации.

План счетов 2000 г. (см. Приложение 1) является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

На основании Плана счетов и Инструкции по его применению организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета).

Для учета специфических операций организации по согласованию с Минфином могут вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организации могут уточнять содержание отдельных из них, а также вводить дополнительные субсчета, исключать или объединять.

Следует иметь в виду, что организация не обязана использовать все синтетические счета, приведенные в Плане счетов. Она выбирает те из них, которые ей действительно необходимы. Например, если организация выпускает один вид продукции или оказывает один вид услуг, то все расходы можно считать прямыми и в этом случае отпадает необходимость в использовании счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из положений Инструкции по применению Плана счетов и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, материалов и т. п.).

Новые хозяйственные образования (например, малые предприятия) могут пользоваться рабочими планами счетов, в которых существенно сокращается количество применяемых счетов.

1.11. Учетные регистры

Записать операцию на счетах — это значит отразить ее содержание в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах, являющихся учетными регистрами. Совокупность и расположение реквизитов в регистре определяют его форму, которая зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов учетной регистрации, под которой понимают запись хозяйственных операций в учетных регистрах.

По внешнему виду учетные регистры подразделяются на книги, карточки и свободные листы (ведомости) в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также в виде магнитных лент, дисков, дискеток и иных машинных носителей.

В **бухгалтерских книгах** все страницы пронумерованы и заключены в переплет. На последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. В некоторых книгах, например кассовой, страницы не только нумеруют, но и прошнуровывают шпагатом, скрепляют сургучной печатью. В зависимости от объема учетных записей в книге отводится одна или несколько страниц для того или иного счета. Книги применяют для синтетического и аналитического учета.

Карточки из плотной бумаги или неплотного картона не скрепляются между собой. Их хранят в специальных ящиках — картотеках. Карточки открывают на год. Открытые карточки регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью. В настоящее время они являются самым распространенным видом регистров в нашей стране.

Свободные листы (ведомости) отличаются от карточек тем, что они изготовляются из менее плотной бумаги, имеют больший формат. Хранят их в особых папках-регистраторах, они заводятся, как правило, на месяц или квартал.

Запись в учетные регистры осуществляют ручным или машинным способом. В первом случае операции регистрируют вручную чернилами или шариковой ручкой (в тех случаях, когда необходимо иметь несколько экземпляров, — путем копирования). Машинную запись производят при использовании вычислительной техники. Записи в учетных регистрах должны быть краткими, аккуратными, четкими, ясными, разборчивыми. После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на бухгалтерской проводке или на самом первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разноски. По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем составления оборотных ведомостей или другим способом. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности — коммерческая тайна. После утверждения годового отчета учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив организации.

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется корректурным способом, способом дополнительных проводок и способом «красное сторно».

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Зачеркивание производят тонкой линией, так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, даже если ошибка допущена только в одной цифре. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах — подписями лиц, удостоверивших документ; в учетных регистрах — подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая в ней «Исправлено» и правильный текст или сумму.

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку. Если, например, подотчетным лицам выдали из кассы 40 000 руб., а ошибочно записали 10 000 руб., то на разность между этими суммами — 30 000 руб. (40 000—10 000) — нужно составить дополнительную проводку.

Если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется способ «красное сторно», суть которого состоит в том, что вначале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эта проводка записывается красными чернилами также в со-

ответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляется новая проводка, с правильной корреспонденцией счетов, и записывается в регистры обычными чернилами.

Пример.

В организации совершена следующая операция: из кассы выдано подотчетным лицам 40 000 руб.

Ошибочно была составлена проводка:

1а) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета 50 «Касса» } 40 000 руб.

При проверке записей на счетах ошибка была обнаружена (дебетовать нужно не счет расчетов по оплате труда, а счет подотчетных лиц).

Для снятия ошибочной записи неправильную проводку повторяют красными чернилами и записывают ее в учетные регистры:

1а) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета 50 «Касса» } I-40 000 руб. I

После этого составляют правильную проводку:

1 б) Дебет счета 70 «Расчеты с подотчетными лицами»
Кредит счета 50 «Касса» } 40 000 руб.

На счетах эти суммы будут отражены следующим образом.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет		Кредит	
1)	40 000		
1а)	I —40 000		
Оборот (40 000-40 000)	-		
Сальдо	–		

Счет 50 «Касса»

Дебет		Кредит	
Сальдо	100 000	1)	40000
		1а)	I —40 0001
		16)	40 000
Оборот	–	Оборот (40 000 - 40 000 + + 40 000)	40 000
Сальдо	60 000		

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет		Кредит	
16)	40 000		
Оборот	40 000		
Сальдо	40 000		

Способ «красное сторно» применяют также для исправления ошибок в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушена, но преувеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции. Способ «красное сторно» применяется в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

1.12. Формы бухгалтерского учета

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, связью между документами и регистрами, а также между регистрами и способом записи в них, т. е. использованием тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время в организациях применяются мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная формы учета. Состав учетных регистров и последовательность записи в них при мемориально-ордерной форме учета представлены на рис. 1.3.

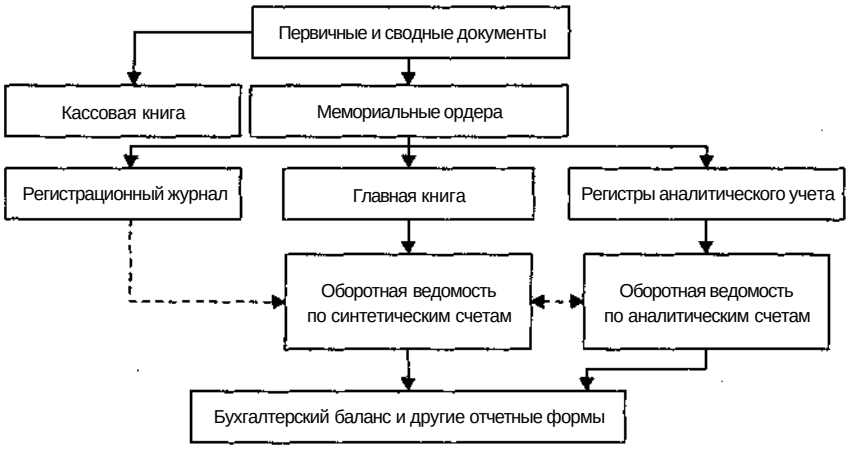

Рис. 1.3. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета:
—• - запись; - - • - сверка записи

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при этой форме учета легко разделять учетную работу между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

Недостатки мемориально-ордерной формы учета:

- трудоемкость учета, вызываемая прежде всего многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);
- отрыв и частое отставание аналитического учета от синтетического, его громоздкость;
- формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

В связи с этим учет имеет сравнительно низкое познавательное значение, а для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета. В настоящее время мемориально-ордерная форма учета применяется в сравнительно небольших организациях.

Основными особенностями журнально-ордерной формы учета являются:

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;
- совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;
- объединение в журналах-ордерах систематической записи с хронологической;
- отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;
- сокращение числа записей благодаря рациональному построению журналов-ордеров и Главной книги.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата со значительным числом реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет или их группу. Каждому журналу-ордеру присваивается определенный постоянный номер. Как правило, журналы-ордера имеют различную форму.

Запись в журналы-ордера производят ежедневно либо непосредственно с первичных документов, либо со вспомогательных ведомостей, которые служат для накапливания и группировки данных первичных документов. Во втором случае в журналы-ордера записывают итоги вспомогательных ведомостей.

Применение журнально-ордерной формы бухгалтерского учета позволяет значительно уменьшить трудоемкость учета. Это достигается за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам). Данная форма учета повышает контрольное значение уче-

та, облегчает составление отчетов. К недостаткам журнально-ордернод формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учета.

От значительной части указанных недостатков свободна **автоматизированная** форма учета, созданная на базе использования компьютеров. В общем виде данной форме учета свойственна такая последовательность обработки информации: компьютерный носитель информации ч_ компьютер — выходная информация. В настоящее время организации интенсивно оснащаются многофункциональными компьютерами. OHJJ позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.). Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечиваем механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность учета; повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление им большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку они используют одни и те же носители информации.

В последнее время предприятиям малого бизнеса разрешено применят^ упрощенную форму учета, при которой можно использовать всего два вид^ учетных регистров — Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (ре* гастр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов и готовой продукции и др.)_ являющихся регистрами аналитического учета. Книга учета фактов хозяйственной деятельности (табл. 1.4) заполняется либо непосредственно *щ* данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (npij значительном числе хозяйственных операций). Данные указанной *книщ* и ведомостей, если они ведутся, используются для составления балансу и других форм бухгалтерской отчетности.

Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов (в соответствии с положением о документах и документообороте) на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном о^ числа ежедневно совершаемых хозяйственных операций. Если число хозяйственных операций незначительно, то они вначале записываются в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности, а уже затем — в соответствующие ведомости. Например, поступление денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражено в графе «Сумма», по дебету

счета 50 «Касса», кредиту счета 51 «Расчетные счета» Книги учета хозяйственных операций, а затем в ведомостях по учету операций по кассе и расчетному счету (форма № В-4).

Пример открытия счетов в Книге по данным начального баланса (см. табл. 1.1), отражения четырех операций (с. 19—20) по счетам Книги, подсчета оборотов и конечных сальдо счетов по Книге приведен в табл. 1.4. Данные о начальных и конечных сальдо по счетам Книги используются при составлении баланса.

Если в организации совершается значительное число хозяйственных операций, то они могут записываться вначале по соответствующим ведомостям, а уже итоговые данные ведомостей за месяц — в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности. Для правильного переноса данных из ведомостей в Книгу в соответствующих графах каждой ведомости в скобках указаны цифры, соответствующие графам Книги, в которых должны отражаться эти данные.

Можно использовать и кредитовый принцип записи по переносу данных ведомостей в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» Книги записывается общая сумма по разделу расхода ведомости и затем она расшифровывается частными суммами по соответствующим счетам Книги. По окончании месяца в Книге подводятся итоги, подсчитываются обороты по каждому счету и выводится конечное сальдо.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Суммы конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должны совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используются для составления бухгалтерского баланса.

Состав регистров и порядок записи в них при упрощенной форме учета представлены на рис. 1.4.

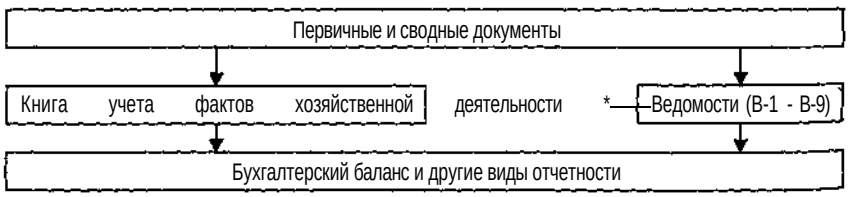

Рис. 1.4. Упрощенная форма бухгалтерского учета

В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки при соблюдении общих методологических принципов, а также технологии обработки учетной информации.

Таблица *1.4*

Книга учета факторов хозяйственной деятельности

№ п/п	Дата и Ns документа	Содержание операций	Сумма, руб.	Счета бухгалтерского учета			
				01 «Основные средства»		10 «Материалы»	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		Начальное сальдо	100 000	,50 000	-	20 000	-
	3 января № 1	Получено в кассу с расчетного счета	5000				
	4 января № 2	Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка	5000				
	4 января № 3	Поступили материалы от поставщиков	20 000			20 000	
	5 января № 4	Выдана зарплата работникам	10 000				
		Оборот	45 000	-	-	20 000	-
		Конечное сальдо	110 000	50 000	-	40 000	-

Продолжение

№ п/п	Дата и № документа	Содержание операций	Сумма, руб.	Счета бухгалтерского учета			
				50 «Касса»		51 «Расчетные счета»	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		Начальное сальдо	100 000	1000		29 000	-
	3 января № 1	Получено в кассу с расчетного счета	10 000	10 000			10 000
	4 января № 2	Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка	5000				

Окончание табл. 1.4

№ п/п	Дата и № документа	Содержание операций	Сумма, руб.	Счета бухгалтерского учета			
				50 «Касса»		51 «Расчетные счета»	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	4 января № 3	Поступили материалы от поставщиков	20 000				
	5 января № 4	Выдана зарплата работникам	10000		10 000		
		Оборот	45 000	10000	10 000	-	10000
		Конечное сальдо	110000	1000	-	19 000	–

Продолжение

№ п/п	Дата и № документа	Содержание операций	Сумма, руб.	Счета бухгалтерского учета			
				80 «Уставный капитал»		66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		Начальное сальдо	100 000		60 000	–	20 000
	3 января № 1	Получено в кассу с расчетного счета	10000				
	4 января № 2	Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка	5000				5000

	4 января № 3	Поступили материалы от поставщиков	20000				
	5 января № 4	Выдана зарплата работникам	10 000				
		Оборот	45 000	-	-	-	5 000
		Конечное сальдо	110 000	-	60 000	-	25000

Продолжение

№ л/л	Дата и № документа	Содержание операций	Сумма, руб.	Счета бухгалтерского учета			
				60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками		70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		Начальное сальдо	100 000	-	10 000	-	10000
	3 января № 1	Получено в кассу с расчетного счета	10 000				
	4 января № 2	Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка	5000		5000		
	4 января № 3	Поступили материалы от поставщиков	20 000		20 000		
	5 января № 4	Выдана зарплата работникам	10 000	5000	20 000	10 000	
		Оборот	45 000	5000	20 000	10 000	-
		Конечное сальдо	110 000	-	25 000	-	-

Решение о выборе соответствующей формы бухгалтерского учета принимает руководитель организации. Применяемая организацией форма бухгалтерского учета указывается в учетной политике организации.

1.13. Организация бухгалтерского учета

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) учетного процесса для получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции. Основные слагаемые системы организации бухгалтерского учета — первичный учет и документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, форма бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций, которые могут в зависимости от объема учетной работы:

а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность бухгалтера;

в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

г) вести бухгалтерский учет лично.

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично. Обычно эти функции выполняет бухгалтерия или бухгалтер. В этом случае руководитель должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера по порядку оформления и предоставления для учета документов и сведений.

Структура бухгалтерского аппарата зависит в основном от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета.

В средних по размеру организациях в состав бухгалтерии входят, как правило, следующие группы (отделы, бюро, секторы):

- материальная, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования. В этой же группе, как правило, ведется учет основных средств;
- группа учета оплаты труда, осуществляющая учет затрат труда рабочих, исчисление заработной платы работникам, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работника-

ми предприятий, бюджетом, Фондом социального страхования и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;

- производственно-калькуляционная, которая ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции, выявляет результаты внутризаводского хозрасчета, составляет отчетность о производстве;
- учета готовой продукции, осуществляющая учет готовой продукции на складах и ее реализации;
- общая группа, работники которой ведут учет остальных операций и Главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Кроме того, в состав бухгалтерии входят группы (отделы) капитального строительства и жилищно-коммунального хозяйства.

В крупных организациях кроме перечисленных обычно имеются группы (отделы) учета тары, учета основных средств, расчетная (работники которой ведут учет денежных средств и расчетов с организациями и лицами), подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическая и др.

Общая схема структуры бухгалтерского аппарата средних и крупных организаций приведена на рис. 1.5.

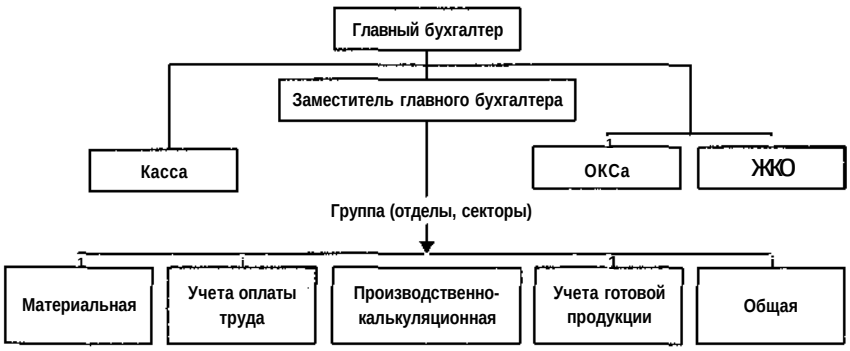

Рис. 1.5. Структура бухгалтерского аппарата

Важным этапом разработки структуры бухгалтерии является формирование системы должностей, зависящих от характера, состава и объема учетных работ на предприятии.

1.14. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формиро-

вание учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и предоставлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. С главным бухгалтером целесообразно согласовывать назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и др.). В организациях с небольшой численностью работающих, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя организации.

Главному бухгалтеру организации запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и нарушают договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю организации. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету главный бухгалтер исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации. За невыполнение или недобросовестное выполнение своих обязанностей главный (старший) бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Должностной оклад главного бухгалтера устанавливается, как правило, на уровне оклада заместителя руководителя организации. При освобождении главного бухгалтера производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего — работнику, назначенному приказом руководителя организации), в процессе которой проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем организации.

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 16 февраля 2005 г. № 82.

«Об утверждении Положения о порядке передачи информации в Федеральную службу по финансовому мониторингу адвокатами, нотариусами и лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг» лица (организации и индивидуальные предприниматели), осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг, при наличии у них любых оснований полагать, что сделки или финансо-

вые операции осуществляются или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, обязаны уведомлять об этом Федеральную службу по финансовому мониторингу.

Соответствующая информация представляется в виде письменного документа на бумажном носителе, подписанного индивидуальным предпринимателем, осуществляющим предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг, или уполномоченным лицом организации, осуществляющей деятельность в указанной сфере, и заверенного печатью (при ее наличии), или в виде электронного документа, подписанного с использованием в установленном порядке электронной цифровой подписи. Документ должен представляться в Федеральную службу по финансовому мониторингу не позднее рабочего дня, следующего за днем выявления соответствующей операции (сделки).

В представляемый документ включаются следующие сведения:

а) сведения, необходимые для идентификации клиента;

б) вид операции (сделки) и основания ее совершения;

в) дата совершения операции (сделки) и сумма, на которую она совершена;

г) обстоятельства, послужившие основанием полагать, что операция (сделка) клиента осуществляется или может быть осуществлена в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма.

1.15. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств

Инвентаризация — это проверка имущества и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Она является способом уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества организации. Основные цели инвентаризации — выявление фактического наличия имущества, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

В зависимости от степени охвата проверкой имущества и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию. Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств организации. Частичная инвентаризация ох-

ватывает один или несколько видов имущества и обязательств, например только денежные средства, материалы и т. п.

Инвентаризации могут быть плановыми, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению вышестоящих органов, руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов. Число инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и в приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации или в других случаях, предусматриваемых законодательством РФ.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии инвентаризацию допускается возлагать на нее. Состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.), а иногда представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций. Отсутствие

хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными.

Перед инвентаризацией осуществляют подготовительные мероприятия. Материальные ценности рассортировывают и укладывают по наименованиям, сортам, размерам; в местах хранения вывешивают ярлыки с указанием количества, массы или меры проверяемых ценностей. Все документы по приходу и расходу ценностей должны быть обработаны и записаны в регистры аналитического учета. От материально ответственных лиц необходимо получить расписку в том, что у них нет неоприходованных и не списанных в расход ценностей. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «До инвентаризации на "..." (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Наличие средств в натуре проверяют при обязательном участии материально ответственного лица. Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносят в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах, которые подписывают все члены комиссии. Материально ответственные лица подтверждают на каждой описи, что у них нет претензий к комиссии и что проверенные ценности приняты ими на хранение.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой). На поврежденные или испорченные ценности составляют акты, в которых указывают характер и степень порчи, ее причины, лиц, виновных в порче ценностей. Результаты инвентаризации денежных средств и ценных бумаг оформляют актом без записи их в инвентаризационной описи.

Оформленные инвентаризационные описи и акты сдают в бухгалтерию, где их проверяют, затем сравнивают фактическое наличие средств с данными бухгалтерского учета. Результаты сравнения записывают в сличительную ведомость. В ней указывают фактическое наличие средств по данным инвентаризации (количество и сумма), наличие средств по данным учета и результаты сравнения — излишек или недостача. В сличительной ведомости ценности записывают с указанием количества и суммы по группам, видам и сортам в соответствии с классификацией, принятой в учете. В сличительную ведомость записывают только те ценности, по которым выявлены излишки или недостачи, а остальные показывают в ведомости общей суммой.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. Для оформления результатов инвентаризации

могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей. На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Инвентаризационная комиссия обязана выявить причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утвержденным руководителем предприятия. После утверждения результаты инвентаризации отражаются в учете. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек имущества приходуется, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации — на увеличение финансирования (фондов);

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

1.16. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии).

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представить в виде следующей системы:

1-й уровень: законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

2-й уровень: стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;

3-й уровень: методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина РФ и других ведомств;

4-й уровень: рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия.

Основным актом первого уровня является Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Он определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, орга-

низацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность.

К первому уровню системы следует отнести Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 «О Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности» и др.

Учетный стандарт можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете — положения) призваны конкретизировать Закон «О бухгалтерском учете». В настоящее время в России разработаны и утверждены 20 положений по бухгалтерскому учету и отчетности (они приведены в п. 1.17).

На втором уровне системы нормативных документов единственным регулирующим органом является Минфин РФ.

Из перечисленных положений особенно важным является Положение «Учетная политика организации», поскольку в нем изложены основные принципы учета (непрерывности деятельности организации, осмотрительности, последовательности применения учетной политики и др.).

Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином РФ и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций).

Рабочие документы самого предприятия определяют особенности организации и ведения учета в нем. Основными из них являются:

- документ по учетной политике предприятия;
- формы первичных учетных документов, утвержденные руководителем;
- графики документооборота;
- План счетов бухгалтерского учета, утвержденный руководителем;
- формы внутренней отчетности, утвержденные руководителем.

Следует отметить, что во многих организациях ограничиваются разработкой приказа по учетной политике. Остальные рабочие документы или отсутствуют (графики документооборота, формы внутренней отчетности), или не утверждены руководителем (формы первичных учетных Документов, План счетов). Подобные организации грубо нарушают порядок ведения бухгалтерского учета, установленный Законом «О бухгалтерском учете» и другими нормативными документами.

1.17. Основные нормативные документы, определяющие методологические основы, порядок организации и ведения бухгалтерского учета в организациях Российской Федерации

1. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства».

3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I и 11.

4. «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н с последующими изменениями и дополнениями.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/98. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 20 декабря 1994 г. № 167.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость выражена в иностранной валюте». ПБУ 3/2000. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации №2н от 10 января 2000 г.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/1999 г. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. №43н.

10. Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. ПБУ-5/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ-6. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001г. №26н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты». ПБУ 7/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности». ПБУ 8/2001. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по аффилированным лицам. ПБУ 11/2000 г. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 13 января 2000 г. № 5н.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам. ПБУ 12/2000 г. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 января 2000 г. №11н.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи». ПБУ 13/2000 г. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. №92н.

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2000. Утверждено приказом министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. №91н.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию. ПБУ 15/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 2 августа 2001 г. № 60н.

21. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности». ПБУ 16/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. № 66н.

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». ПБУ 17/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. №115н.

23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений». ПБУ 19/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н.

26. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

27. О порядке представления бухгалтерской отчетности организации. Письмо Министерства финансов РФ от 29 сентября 2003 г. № 16-0077/31.

28. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 21 марта 2000 г. № 29н.

29. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации № 49 от 13 июня 1995 г.

30. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 октября 2003 г. №91н.

31. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 26 декабря 2000 г. № 135н.

32. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001г. №119н.

33. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены приказом Министерства строительства РФ от 4 декабря 1995 г. № БЕ-11—260/7 по согласованию с Минэкономики РФ и Минфином РФ от 28 ноября 1995 г.

34. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 21 декабря 1998 г. №64н.

35. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России 30 октября 1997 г. №71а.

36. Международные стандарты финансовой отчетности. Русское издание Аскери. 1998 г.

37. «О безналичных расчетах в Российской Федерации». Положение Центрального банка РФ от 3 октября 2002 г. № 2-П.

38. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим Советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.

39. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Утверждено постановлением правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283.

40. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрено приказом Министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180.

41. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.

42. Методические рекомендации по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (проект Министерства финансов РФ).

43. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Утверждены Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ СССР 20 июля 1970 г.

44. Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения. Утвержден Федеральной архивной службой России 6 октября 2000 г. (Росархивом).

45. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ. Утвержден Приказом Министерства финансов РФ и Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н/03-6/пз.

46. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при реорганизации предприятий. Приказ Министерства финансов РФ от 20 мая 2003 г. №44н.

Из перечисленных документов особенно следует отметить Закон о бухгалтерском учете, Положение о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности 1992, 1994 и 1998 гг., План счетов бухгалтерского учета (1991 и 2000 гг.) и Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учетная политика предприятия» (1994 и 1998 гг.). Они предоставили организациям право выбора вариантов учета и оценки соответствующих объектов (оценки нематериальных активов, учета затрат по ремонту основных средств, выпуска продукции, ее реализации и др.) в соответствии с установленной организацией учетной политикой.

В учетную практику введены новые объекты учета — нематериальные активы, финансовые вложения, займы, арендные отношения и др.

Существенно изменена методология учета многих объектов учета: основных средств, капитальных, вложений, уставного капитала (фонда), прибыли и убытков и др.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях возложена на их руководителей. Организации получили право привлекать для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности сторонние организации и сторонних лиц и не иметь бухгалтерию.

Организациям малого бизнеса разрешено совмещать функции бухгалтера и кассира, применять упрощенную форму бухгалтерского учета.

Существенно изменена бухгалтерская отчетность. Ее состав, содержание, сроки и адреса представления стали в значительной мере соответствовать международной практике. Бухгалтерская отчетность стала публичной, доступной для любых сторонних пользователей. Многие организации обязаны представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетных данных.

С введением в учетную практику Положения «Учетная политика предприятия» (с 1 января 1995 г.) отечественная система бухгалтерского учета перешла на использование международных бухгалтерских принципов.

Все эти изменения направлены на отражение реальных процессов, происходящих в нашей стране, и на приближение отечественного учета к зарубежному. Они дают основание сделать вывод о том, что период

1991— 2000 гг. *можно считать первым этапом перехода отечественной системы учета и отчетности к системе, отвечающей требованиям рыночной экономики и международным учетным стандартам.*

1.18. Основные правила (принципы) бухгалтерского учета

Глубокое изучение и правильное понимание принципов бухгалтерского учета имеет важное значение для уяснения его сущности, принятия рациональных решений по наиболее сложным бухгалтерским проблемам, формирования у работника учета профессионального суждения.

Основные правила ведения бухгалтерского учета в организациях установлены Законом «О бухгалтерском учете», Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», Планом счетов бухгалтерского учета и некоторыми другими нормативными документами.

В соответствии с указанным Законом основными правилами, требованиями к ведению бухгалтерского учета являются:

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте РФ — в рублях;
- имущество, являющееся собственностью организаций, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;
- бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации до реорганизации или ликвидации;
- « организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;
- все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий;
- текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно;
- основанием для записи в учетных регистрах являются первичные учетные документы, которые должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или непосредственно после их окончания и содержать обязательные реквизиты;
- « для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Минфином РФ, органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими методических принципов бухгалтерского уче-

та. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной;

* объекты учета подлежат оценке в денежном выражении: оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления.

  Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Минфина РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета;

- обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций;
- для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Понятия «допущения» и «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета. Они установлены ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (6)[1].

Понятие «допущения» примерно соответствует понятию «основополагающие бухгалтерские принципы» в западном учете. В отечественном учете это понятие относится, по существу, к правилам ведения учета и составления отчетности. При этом указанные в положении по учетной политике допущения не обязательно должны объявляться организацией. Их принятие и следование им подразумеваются. Вместе с тем если организация при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности допускает отступления от установленных допущений, то она обязана указать причины этого.

Положением по учетной политике (6) установлены следующие допущения: имущественная обособленность организации, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики и временна́я определенность фактов хозяйственной деятельности.

Допущение **имущественной обособленности** означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящихся у данной организации. Для нашей страны в период становления рыночной экономики это допущение представляется особенно важ-

[1] Здесь и далее в скобках указывается номер документа, приведенного в п. 1.17 гл. 1.

ным, так как во многих организациях (особенно в хозяйственных товариществах и обществах) их имущество находится в личном пользовании учредителей, участников или работников.

В ряде организаций некоторые руководители стремятся использовать в личном домашнем хозяйстве закупленное организацией имущество (холодильники, другая бытовая техника и т. п.). Для обеспечения действенности принципа имущественной обособленности необходимо проверять правильность документального оформления принятого в организацию имущества, его фактическое наличие, отражение этого имущества в инвентаризационных описях.

Допущение имущественной обособленности обуславливает необходимость отражения собственного имущества организации на балансовых счетах, а имущества, принадлежащего другим организациям, — на забалансовых счетах.

Допущение **непрерывности деятельности организации** означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявлять об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год.

Допущение **последовательности применения учетной политики** означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

Последовательное применение учетной политики по годам необходимо, прежде всего, для обеспечения сопоставимости отчетных данных на начало и конец отчетных периодов. Поэтому в случае изменения отдельных элементов учетной политики соответствующие отчетные данные на начало отчетного периода подвергаются корректировке.

Допущение **временной определенности фактов хозяйственной деятельности** означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий принцип начисления.

В международной учетной практике наряду с основополагающими используются и другие бухгалтерские принципы (осторожности, существенности, стоимостной оценки объектов учета и др.).

В отечественной практике в качестве указанных принципов используют понятие **требования.** Формируемая организациями учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Требование **полноты** означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Выполнение данного требования обеспечивается обязательным документированием всех хозяйственных операций в организации, своевременным проведением инвентаризации имущества и отражением ее результатов в учете.

Требование **своевременности** означает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактов хозяйственной деятельности.

Выполнение данного требования обеспечивается, прежде всего, своевременным документальным оформлением фактов хозяйственной деятельности. Как уже отмечалось, первичные бухгалтерские документы должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или сразу после их окончания.

Требование **осмотрительности** (осторожности, в западной практике еще и консерватизма) означает бóльшую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов). В западной практике одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, т. е. прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов, например резервов по сомнительным долгам.

Следует отметить, что в отечественной практике тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам.

В настоящее время требование осмотрительности в отечественной практике нужно использовать осторожно, поскольку и без этого требования многие организации стремятся увеличить расходы с целью уменьшения в отчетности прибыли и соответственно налога на прибыль.

С переходом к реальным рыночным отношениям, когда организации будут заинтересованы иметь в отчетности высокую рентабельность (обеспечивающую возможность получения кредитов, нормальные экономические отношения с другими организациями, выплату высоких дивидендов по акциям и продажу их по высоким ценам и т. п.), требование осторожности будет действовать в полной мере.

Требование **приоритета содержания перед формой** означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического

содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных сумм ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Требование **непротиворечивости** обусловливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Требование **рациональности** означает необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

В исполнение данного требования необходимо изучить, прежде всего, возможности повышения уровня механизации и автоматизации учетных работ на всех этапах, начиная с этапа сбора и регистрации информации (применение современных счетчиков, датчиков, измерительных устройств, мерной тары и т. п.). Следует также изучить рациональность структуры аппарата бухгалтерии, уровень квалификации каждого работника бухгалтерии и т.д.

Исходя из требования рациональности, следует решать многие вопросы по бухгалтерскому учету, например, не учитывать суммовые разницы при незначительном изменении курса иностранных валют, самим составлять первичные документы по списанию расходов за оказываемые услуги сторонним организациям при задержке поступления от них расчетных документов (за потребленную в декабре электроэнергию счета, как правило, поступают в следующем году).

Некоторые правила ведения бухгалтерского учета регламентированы другими нормативными документами (помимо названного выше закона). Например, в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в системном бухгалтерском учете и в балансе отражается лишь имущество, являющееся собственностью организации. Имущество, принадлежащее другим организациям, учитывается на забалансовых счетах.

Рядом нормативных документов предусматривается разделение хозяйственной деятельности на временные отрезки (отчетные периоды).

Международные бухгалтерские принципы. В соответствии с Принципами подготовки и составления финансовой отчетности Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) основополагающими бухгалтерскими принципами (допущениями) являются: непрерывность деятельности фирмы и метод начисления. Эти принципы с введением в учетную практику положения «Учетная политика предприятия» (с 1 января 1995 г.) применяются и в отечественной практике.

Качественными характеристиками финансовой отчетности в соответствии с МСФО являются понятность, уместность, существенность, надежность и сопоставимость.

Рассмотрение отечественных и зарубежных учетных принципов позволяет сделать вывод о том, что многие из них одинаковы для обеих учетных систем.

С введением в учетную практику положения «Учетная политика предприятия» (с 1 января 1995 г.) отечественный бухгалтерский учет перешел на использование международных бухгалтерских принципов.

1.19. Понятие о GAAP, международных стандартах финансовой отчетности и директивах ЕС

GAAP (Общепринятые принципы бухгалтерского учета, ОПБУ) — это общий термин, применяемый для описания основ бухгалтерского учета в конкретной среде. Этот термин может быть официально закреплен в соответствующей стране. В настоящее время наиболее известными являются GAAP США и Великобритании. Следует отметить, что ОПБУ — это динамическая концепция. Вместе с изменением хозяйственной среды меняются и ОПБУ.

Источниками ОПБУ могут являться законодательные документы, нормативы, издаваемые профессиональными бухгалтерскими организациями, и методы учета, разрабатываемые отдельными компаниями при отсутствии правил, касающихся конкретных вопросов. Например, в Великобритании основные принципы бухгалтерского учета изложены в Законе о предприятии (1985 и 1989 гг.), в Германии — в 3 томе «Коммерческого кодекса». В США практически отсутствует законодательство по вопросам бухгалтерского учета. Нормативы бухгалтерского учета издаются профессиональными организациями и контролируются Комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку. Комиссия может наложить вето на определенные подходы к бухгалтерскому учету и требовать внедрения нормативов в новых областях.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — это система принятых в общественных интересах положений о порядке составления и представления финансовой отчетности. По существу они определяют основные направления учета и оценки объектов учета. Разрабатываются они Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Основное назначение международных стандартов финансовой отчетности — гармонизация учета и отчетности в различных странах. Каждый стандарт состоит из следующих элементов: номера, названия, основных определений (терминов и выражений, используемых в стандарте), ссылок (указаний на другие стандарты), содержания, разъяснений (поясняются принципиальные моменты), даты вступления стандарта в силу. К настоящему времени утвержден 41 международный учетный стандарт (№ 1 — по представлению финансовой отчетности; № 2 — по

оценке и учету товарно-материальных запасов; № 4 — по учету амортизации и др.). Международные стандарты отличаются гибкостью и предлагают, как правило, альтернативные решения одних и тех же вопросов. Они не строго обязательны для стран. Большинство стран на основе международных разрабатывают национальные учетные стандарты.

Следует отметить, что МСФО ориентированы в основном на использование при составлении консолидированной финансовой отчетности группы организаций. В связи с этим страны Европейского союза переходят на МСФО начиная с 2005 г. только в части составления консолидированной отчетности групп компаний, акции которых котируются на фондовых биржах. Бухгалтерская отчетность юридических лиц будет по-прежнему составляться по национальным правилам. Для компаний, акции которых котируются на американской фондовой бирже и которые готовят финансовую отчетность по общепринятым принципам бухгалтерского учета США, а также для компаний, которые эмитировали только долговые инструменты на регулируемых рынках, срок внедрения МСФО перенесен с 2005 г. на 2007 г. Страны ЕС имеют право распространять действие МСФО на компании, не зарегистрированные на бирже.

В России, в соответствии с проектом Закона «О консолидированной финансовой отчетности», необходимость составления отчетности по МСФО распространяется на группы организаций, головные общества которых относятся к открытым акционерным обществам, ценные бумаги которых допущены к обращению через организаторов торговли на рынке ценных бумаг. Переход на составление консолидированной финансовой отчетности на основе МСФО должен осуществиться, в соответствии с решениями Правительства, начиная с отчета за 2004 г.

Директивы Европейского экономического сообщества как инструмент гармонизации являются для стран-участниц обязательными, оставляя за ними свободу выбора решений о конкретных формах и методах включения директив в национальное законодательство.

Особо важными директивами в области финансового учета и отчетности являются 4-я и 7-я.

В **4-й директиве,** принятой 25 июля 1978 г., изложены вопросы годовой финансовой отчетности: формы и структуры баланса, отчета о прибылях и убытках, приведены примечания к этим документам; даны рекомендации по методам оценки исходя из принципа «исторической оценки» стоимости (допуская альтернативные методы), по периодической переоценке, расчету восстановительной стоимости, учету инфляционного фактора. Директива касается также подготовки отчетов, их публикации и аудита. Правительства стран — членов ЕЭС могут вводить отклонения от требований директивы в отношении объема публикуемой информации и аудиторского контроля, но не правил оценки.

7-я директива (13 июля 1983 г.) посвящена консолидированной (сводной) отчетности. В ней дано определение экономической группы организаций, охватываемых консолидацией, и раскрывается понятие контроля как основного критерия группы.

Указанные директивы создали основу принятия аналогичных директив в отдельных отраслях экономики, например, 8 декабря 1986 г. была одобрена директива по годовой и консолидированной отчетности банков и других финансовых институтов.

1.20. Вопросы для самоконтроля

1. Что является предметом и каковы объекты бухгалтерского учета?
2. Каково назначение счетов бухгалтерского учета?
3. Какое значение имеют термины «дебет» и «кредит», какое сальдо в активных и пассивных счетах и как его определить?
4. В чем сущность двойной записи на счетах и каково ее контрольное и познавательное значение?
5. Что называется бухгалтерской проводкой и корреспонденцией счетов?
6. В чем заключается взаимосвязь между синтетическим и аналитическим учетом? Что такое субсчета?
7. Какова взаимосвязь между счетами и балансом?
8. Каково назначение оборотных ведомостей?
9. Что называется Планом счетов?
10. Каково назначение документации?
11. Что такое реквизиты документов? Назовите основные и приведите примеры дополнительных реквизитов.
12. Какие требования предъявляются к бухгалтерским документам, как исправляются ошибки, обнаруженные при проверке документов?
13. Как производится учетная обработка документов?
14. Что такое документооборот и каково его содержание?
15. Каковы задачи инвентаризации?
16. Как оформляются и отражаются в учете результаты инвентаризации?
17. В чем состоит различие между регистрами синтетического и аналитического учета, хронологическими и систематическими регистрами?
18. Каковы способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах?

* 19. Что следует понимать под формой бухгалтерского учета?

20. Какая форма учета применяется в организации, где вы работаете?
21. Каковы права, обязанности и ответственность главного (старшего) бухгалтера организации?
22. Кто отвечает за организацию бухгалтерского учета в организации?

Раздел II

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Глава 2

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

2.1. Учет уставного (складочного) капитала (фонда)

Ранее отмечалось, что источниками формирования имущества являются собственные средства предприятия (собственный капитал) и заемные средства (заемный капитал). Собственный капитал состоит из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала и нераспределенной прибыли. Для характеристики части собственного капитала, размер которой указывается в учредительных документах, используют понятия «уставный капитал», «складочный капитал», «уставный фонд», «паевой фонд».

Уставный капитал представляет собой стоимостную часть собственного капитала, указанную в учредительных документах хозяйствующих объектов. В зависимости от организационно-правовых форм последних уставный капитал имеет определенные особенности формирования, а потому выступает под разными названиями.

Уставный капитал в обществах с ограниченной ответственностью, с дополнительной ответственностью, открытых и закрытых акционерных обществах представляет собой сумму номинальных стоимостей акций, приобретенных акционерами. При этом ни один из акционеров не может быть освобожден от этой обязанности. Форма оплаты указанных акций в сроки, предусмотренные уставом общества, может быть разной (денежной, в виде ценных бумаг, другого имущества или имущественных прав *Л* имеющих денежную оценку) и определяться договором о создании общества или его уставом.

Складочный капитал — это совокупность вкладов в денежном выражении участников полного товарищества или товарищества на вере (коммандитного товарищества), внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

Государственные и муниципальные унитарные организации формируют в установленном порядке **уставный фонд,** под которым понимают совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Размер уставного фонда, порядок и источники его формирования определяются уставом предприятия, так же определяются предмет и цели деятельности предприятия.

Учет уставного и складочного капитала, уставного и паевого фондов осуществляется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированному в учредительных документах организации.

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражают по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в дебет счетов:

08 «Вложения во внеоборотные активы»

- на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам;
- на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов. Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;

10 «Материалы» — на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам;

50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др. — на сумму денежных средств, внесенных участниками в отечественной и иностранной валюте;

других счетов — на стоимость внесенного в счет вкладов иного имущества.

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на момент взноса указанных ценностей.

Оценка валюты, валютных ценностей и другого имущества, вносимых в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах. Возникшая при этом курсовая разница списывается на счет 83 «Добавочный капитал».

Внесение в уставный капитал вкладов в иностранной валюте отражают в учете следующим образом.

На сумму задолженности иностранного учредителя:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

На поступления от иностранного учредителя:

Дебет счета 52 «Валютные счета»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

На сумму положительной курсовой разницы:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал».

На сумму отрицательной курсовой разницы:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Пример.

В соответствии с учредительными документами вклад иностранного учредителя в уставный капитал организации должен составить 10 000 долларов США. На момент государственной регистрации организации курс доллара составил 30 руб./доллар, а на момент внесения вклада учредителем — 31 руб./доллар. Операции по формированию уставного капитала организации и поступлению вклада от иностранного учредителя будут отражены на счетах следующим образом:

Сч. 75 «Расчеты с учредителями

Дебет		Кредит	
1)	300000	2)	310000
3)	10000		

Сч. 80 «Уставный капитал»

Дебет		Кредит	
		1)	300000

Сч. 52 «Валютные счета»

Дебет		Кредит	
2)	310000		

Сч. 83 «Добавочный капитал»

Дебет		Кредит	
		3)	10000

Данный порядок списания разницы в ценах и курсовой оценки позволяет не менять долей учредителей в уставном капитале, оговоренных в учредительных документах.

Переданное в пользование и управление организации имущество, право собственности на которое остается у акционеров и вкладчиков, оценивают по величине арендной платы за переданное имущество, исчисленной на весь срок пользования данным имуществом в организации, но не более срока ее существования.

Уставный капитал организации может быть увеличен или уменьшен только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в устав и другие учредительные документы организации.

При увеличении уставного капитала кредитуют счет 80 «Уставный капитал» и дебетуют счета учета источников увеличения уставного капитала:

- 83 «Добавочный капитал» — на сумму добавочного капитала, направляемого на увеличение уставного капитала;
- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на сумму нераспределенной прибыли, направляемой на увеличение уставного капитала;
- 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму выпуска дополнительных акций;
- другие счета источников увеличения уставного капитала.

При уменьшении уставного капитала дебетуют счет 80 «Уставный капитал» и кредитуют счета тех объектов учета, на которые списывается соответствующая часть уставного капитала:

- 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму вкладов, возвращенных учредителям;
- 81 «Собственные акции (доли)» — на номинальную стоимость аннулированных акций;
- другие счета.

Аналитический учет по счету 80 должен обеспечивать информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

2.2. Учет уставного капитала акционерного общества

Уставный капитал акционерного общества (АО) в настоящее время формируется путем создания новых АО за счет средств учредителей либо путем преобразования государственных и муниципальных организаций в акционерные.

При создании новых АО уставный капитал формируется путем выпуска и продажи акций. При этом уставный капитал закрытого АО формируется путем распределения акций среди заранее определенных физических и юридических лиц. Заранее определяются и суммы вклада каждого акционера. АО открытого типа выпускают акции (проводят эмиссию) для продажи на фондовом рынке всем желающим. Акции продаются по рыночным ценам, которые могут быть выше или ниже номинальной цены. Образующийся от разницы в ценах эмиссионный доход отражается на счете 83 «Добавочный капитал» (дебет счетов учета денежных средств, кредит счета 83).

АО может увеличить свой уставный капитал путем выпуска новых акций, увеличения их номинальной цены, обмена облигаций на акции, передачи имущества на увеличение уставного капитала.

Увеличение уставного капитала не более чем на треть разрешается осуществлять по решению правления, если это право оговорено в уставе АО. Изменение уставного капитала АО в большем размере осуществляется собранием акционеров.

Размер уставного капитала АО может уменьшаться вследствие снижения номинальной стоимости акций, выкупа организацией части акций у акционеров, в случаях, когда подпиской на акции не покрывается вся сумма, указанная в извещении о подписке.

Увеличение уставного капитала отражается по кредиту счета 80 и дебету соответствующих счетов денежных средств и другого имущества, а уменьшение — по дебету счета 80 и кредиту счетов:

- 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму уменьшения номинальной стоимости акций;
- 81 «Собственные акции (доли)» — на стоимость аннулированных акций;
- других счетов.

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные акции учитывают по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов учета денежных средств по сумме фактических затрат.

Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. На балансе организации они могут отражаться до 1 года после их выкупа. При перепродаже акций они списываются с кредита счета 81 в дебет счетов учета денежных средств. Аннулированные акции списываются на уменьшение уставного капитала (дебет счета 80, кредит счета 81).

Разница в стоимости аннулированных акций списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При превышении цены продажи над ценой выкупа акций разница отражается по дебету счета 81 и кредиту счета 84. Обратная разница отражается по дебету счета 84 и кредиту счета 81.

Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000-кратной суммы минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а для закрытого общества — не менее 100-кратной величины МРОТ.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов АО оказывается меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

2.3. Особенности учета расчетов по выделенному имуществу и распределению доходов на унитарных предприятиях

Для учета расчетов с государственными и муниципальными органами по выделенному имуществу и распределению доходов унитарных предприятий используют счет 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 могут быть открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитываются расчеты предприятия с государственным органом или органом местного самоуправления по переданному ему на баланс имуществу на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

При создании унитарного предприятия и наделении его имуществом, закрепляемым за ним государственным органом или органом местного самоуправления, в бухгалтерском учете предприятия по данным операциям делаются записи по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счета 80 «Уставный капитал». При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств от государственного или муниципального органа производятся записи по кредиту счета 75, субсчет 1, и дебету счетов по учету соответствующих видов имущества (07 «Оборудование к установке, 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и т. п.) и денежных средств.

Изъятие у предприятия государственным органом или органом местного самоуправления имущества и денежных средств отражается в бухгалтерском учете предприятия по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счетов учета имущества и денежных средств. При этом выбытие амортизируемого имущества отражается по остаточной стоимости.

Одновременно на стоимость изъятого имущества уменьшают уставный капитал предприятия с отражением по кредиту счета 75, субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» и дебету счета 80 «Уставный капитал» в оценке по стоимости, по которой унитарное предприятие наделялось этим имуществом. Разница между первоначальной и остаточной стоимостью по амортизируемому имуществу отражается по дебету счета 75 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода.

Изъятие имущества, переданного унитарному предприятию сверх уставного фонда, отражается в бухгалтерском учете в обычном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При выделении государственными или муниципальными органами унитарному предприятию средств целевого назначения выделенные средства отражают по дебету счета 75, субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу», и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». Фактическое поступление денежных средств отражают по дебету счетов учета Денежных средств и кредиту субсчета 75-1.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с государственным органом или органом местного самоуправления по причитающимся этим органам доходам, полученным в результате деятельности унитарного предприятия.

Начисление доходов, причитающихся государственному или муниципальному органу, отражается в бухгалтерском учете унитарного предприятия по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75, субсчет 2. Перечисление доходов отражается по дебету счета 75, субсчет 2 и кредиту счетов учета денежных средств.

Указанный счет используется также предприятиями других форм собственности для учета расчетов между собой по передаче отдельных видов имущества на основе права хозяйственного ведения.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому предприятию.

2.4. Учет резервного капитала

Помимо уставного капитала в состав собственного капитала включается резервный и добавочный капитал и нераспределенная прибыль.

В соответствии с действующим законодательством в обязательном порядке создают резервный капитал акционерные общества и совместные предприятия. По своему усмотрению его могут создавать и другие организации. Средства резервного капитала АО предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей.

Акционерные общества обязаны создавать резервный фонд в размере не менее 5% уставного капитала. Резервный фонд формируется путем ежегодных отчислений.

Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но он не может быть менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют пассивный счет 82 «Резервный капитал». Отчисления в резервный капитал отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование резервного капитала отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (на суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год и на погашение облигаций акционерного общества).

На суммы, направляемые на погашение облигаций акционерного общества, одновременно составляют вторую бухгалтерскую проводку — дебетуют счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67

«Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредитуют счет 51 «Расчетные счета».

2.5. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал, в отличие от уставного капитала, не подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками. Он показывает общую собственность всех участников. Добавочный капитал складывается из:

- эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций;
- прироста стоимости имущества по переоценке;
- курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

Добавочный капитал учитывается на пассивном счете 83 «Добавочный капитал». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;

83-2 «Эмиссионный доход»;

83-3 «Курсовые разницы».

При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Увеличение стоимости имущества при переоценке внеоборотных активов отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Уменьшение стоимости внеоборотных активов при переоценке, осуществляемой за счет добавочного капитала, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Полученный организацией эмиссионный доход отражается по дебету счетов имущества (счет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.) и кредиту счета 83.

Порядок учета курсовых разниц по имуществу, вносимому в счет вкладов в уставный капитал организации, изложен в п. 2.1 данной главы.

Средства добавочного капитала могут быть направлены на:

- увеличение уставного капитала (дебетуют счет 83 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал»);
- погашение, снижения стоимости основных средств в результате их переоценки (дебетуют счет 83, кредитуют счет 01 «Основные средства»);
- распределение между учредителями организации (дебет счета 83, кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»).

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

2.6. Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используют активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Заключительными оборотами декабря сумму чистой прибыли отчетного года списывают с дебета счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

На суммы начисленных доходов учредителям дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (работникам организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонним участникам).

Необходимо отметить, что решение о выплате дивидендов за отчетный год пп. 3 и 10 ПБУ 7/98 (12) признается событием после отчетной даты и в отчетности за прошедший год бухгалтерскими записями не оформляется. Суммы рекомендованных (объявленных) дивидендов следует лишь указать в пояснительной записке за отчетный год.

Следовательно, проводка Дебет счета 84 и кредит счетов 75 и 70 составляется на дату принятия решения о выплате дивидендов, т. е. в следующем году. Начисление дивидендов по данным промежуточной отчетности целесообразно оформлять бухгалтерской записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 75 и 70.

При начислении дивидендов за год суммы начисленных ранее дивидендов засчитываются бухгалтерской записью по дебету счета 84 и кредиту счета 76.

Правила ПБУ 7/98 к событиям после отчетной даты из решений по распределению прибыли отнесено лишь решение о выплате дивидендов. Следовательно, все остальные хозяйственные операции по распределению прибыли отражаются в изложенном выше порядке.

Отчисления в резервный капитал отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в дебет счетов:

82 «Резервный капитал» — при списании за счет резервного капитала;

75 «Расчеты с учредителями» — при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организации;

80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации и других счетов.

2.7. Учет целевого финансирования

К целевому финансированию относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских дошкольных учреждений и др.

Источниками целевого финансирования являются ассигнования из государственного регионального или местного бюджета; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций, и др.

Средства целевого финансирования расходуются в строгом соответствии с утвержденными сметами.

Для учета средств целевого назначения используют пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Поступление средств отражают по кредиту данного счета, а использование — по дебету. Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Основная часть целевого финансирования приходится на государственную помощь, оказываемую государством коммерческим организациям. Порядок учета государственной помощи определен ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (18).

Государственная помощь предоставляется в виде субвенций, субсидий, бюджетных кредитов, в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные участки и другое имущество).

Под субвенцией понимают бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе, а под субсидией — бюджетные средства, предоставляемые на условиях долевого финансирования целевых расходов.

В соответствии с Планом счетов средства целевого назначения отражают по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Фактическое поступление бюджетных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств (51,55 и др.), счетов учета имущества (08, 10 и др.), и по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Использование средств целевого финансирования отражают по дебету счета 86 и кредиту счетов:

20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» — при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации;

83 «Добавочный капитал» — при использовании средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиций;

98 «Доходы будущих периодов» — при направлении коммерческой организации бюджетных средств на финансирование расходов и т. п.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств в разрезе источников поступления.

2.8. Расчет чистых активов организации

Показатель стоимости чистых активов введен частью 1 Гражданского кодекса Российской Федерации для оценки степени ликвидности организаций отдельных организационно-правовых форм.

Чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации (принимаемых к расчету) суммы ее обязательств (принимаемых к расчету).

В акционерных обществах в состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

- внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, отложенные налоговые активы, прочие внеоборотные активы);
- оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса (запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы), за исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются:

- долгосрочные обязательства по займам и кредитам, отложенные налоговые обязательства и прочие долгосрочные обязательства;
- краткосрочные обязательства по займам и кредитам;
- кредиторская задолженность;
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- резервы предстоящих расходов;
- прочие краткосрочные обязательства.

В данных о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.

Оценка стоимости чистых активов производится акционерным обществом ежеквартально и в конце года на соответствующие отчетные даты.

Информация о стоимости чистых активов раскрывается в промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности.

2.9. Вопросы для самоконтроля

1. Каков состав собственного капитала организации?
2. На каких синтетических счетах учитывают уставный, добавочный, резервный капитал?
3. В каких случаях изменяется величина уставного капитала?
4. Каковы минимальные размеры резервного капитала в АО?
5. Какие субсчета могут быть открыты к синтетическому счету 83 «Добавочный капитал»?
6. Каков порядок расчета показателя чистых активов организации?
7. На каких счетах отражают получение и использование средств целевого финансирования?
8. Каково назначение показателя «чистые активы» организации?

Глава 3

УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ И ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

3.1. Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций

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

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроизводственной сферы;
- приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- приобретение и создание активов нематериального характера (патентов, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и др.);
- осуществление доходных вложений в материальные ценности;
- выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

В балансе долгосрочные инвестиции отражаются по статье «Незавершенное строительство». По этой статье застройщик показывает стоимость незаконченного строительства, осуществляемого хозяйственным и подрядным способами.

3.2. Организация учета долгосрочных инвестиций

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

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

- по приобретенным отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

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

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет производственных капитальных вложений по договорной стоимости. При организации учета затрат по строительству объектов застройщик должен предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражают инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах:

- «Приобретение земельных участков»;
- «Приобретение объектов природопользования»;
- «Строительство объектов основных средств»;
- «Приобретение объектов основных средств»;
- «Приобретение нематериальных активов»;
- «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- «Приобретение взрослых животных»;
- «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и др.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактические затраты на строительство и приобретение соответствующих активов, а также затраты на формирование основного стада.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др. Затраты по завершенным операциям формирования основного стада списываются со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Сальдо по счету 08 отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов, а также сумму незаконченных затрат по формированию основного стада.

Схема записей по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» такова:

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет	Кредит
Сн - стоимость незавершенных капитальных вложений на начало месяца Затраты по капитальным вложениям в отчетном месяце	Фактическая себестоимость оприходованных основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов (Сн + затраты отчетного месяца - Ск)
Ск - стоимость незавершенных капитальных вложений на конец месяца	

Аналитический учет по счету 08 ведется по каждому строящемуся или приобретенному объекту, а также по видам животных.

3.3. Особенности учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)

Состав указанных расходов, порядок их учета и отражения в отчетности и учетной политике организации определен ПБУ 17/02 (22).

Расходы на НИОКР должны учитываться в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Для учета указанных расходов введен субсчет 8-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Расходы по НИОКР признаются в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- сумма расходов может быть определена и подтверждена (например, в договоре);
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т. п.);
- использование результатов работ для производственных или управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод;
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

Расходы по НИОКР, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнение работ, оказание услуг) либо для управленческих нужд организации, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Расходы по НИОКР, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнение работ, оказание услуг), либо для управленческих нужд, или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет расходов НИОКР осуществляется по видам работ, договорам (заказам). Единицей учета данных расходов является ин-

вентарный объект, под которым понимают совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

3.4. Понятие, классификация и оценка основных средств

Основные средства — это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по *видам, принадлежности, использованию.*

По видам основные средства организации подразделяются на следующие группы: здания, сооружения и передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и пр. К основным средствам относят также земельные участки, объекты природопользования, капитальные вложения на коренное улучшение земель и в арендованные объекты основных средств.

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

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении, полученные в безвозмездное пользование или в доверительное управление, и арендованные, а по использованию — на находящиеся в эксплуатации, в запасе, в ремонте, в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации и на консервации.

Оценка основных средств осуществляется по их первоначальной, остаточной и восстановительной стоимостям.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по **первоначальной стоимости,** которая определяется для объектов:

- изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц — исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;
- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд) — по договоренности сторон;

- полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также неучтенных объектов основных средств — по рыночной стоимости на дату оприходования.

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

- сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором купли-продажи (продавцу), а также за осуществление работ по договору строительного подряда, договорам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенных и иных платежей;
- невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации;
- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объектов основных средств, и затрат по доведению их до состояния, пригодного к использованию.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы амортизации основных средств.

Восстановительная стоимость — это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях.

Начиная с 1 января 1999 г. организации могут не чаще одного раза в год (на 1 января отчетного года) полностью или частично переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

При переоценке основных средств, осуществляемой в первый раз, сумма дооценки объекта основных средств зачисляется в добавочный капитал организации (дебетуют счет 01 «Основные средства», кредитуют счет 83 «Добавочный капитал»). Сумма уценки объекта основных средств относится на дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредит счета 01 «Основные средства».

Увеличение суммы амортизации при дооценке основных средств отражают по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 83, а уменьшение суммы амортизации при уценке основных средств — по дебету счета 02 и кредиту счета 84.

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию. Каждому инвентарному объекту I присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за

данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или на консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом объекте и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств.

Применительно к сложным инвентарным объектам, т. е. включающим те или иные приспособления, обособленные элементы, как правило, на каждом элементе обозначают тот же номер, что и на основном объединяющем их объекте.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через пять лет после выбытия.

Арендуемые основные средства могут учитываться у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

3.5. Документальное оформление движения основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляются типовыми формами первичной учетной документации.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки составляется акт о приемке-передаче основных средств на каждый объект в отдельности. Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипные, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица. В актах указывают наименование объекта, год постройки или выпуска заводом, краткую характеристику, первоначальную стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств.

После оформления акт о приемке-передаче основных средств передают в бухгалтерию организации. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и т. п.). Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах (для организации, сдающей основные средства, и организации, принимающей их).

Поступившее на склад оборудование для установки оформляют *актом о приемке (поступлении) оборудования.* В акте указывают наименование оборудования, тип, марку, количество единиц, стоимость, обнаруженные дефекты.

Передачу оборудования монтажным организациям оформляют *актом о приемке-передаче оборудования в монтаж* с указанием в нем монтажной организации, наименования и стоимости переданного оборудования, его комплектности и выявленных при наружном осмотре оборудования дефектах.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется *акт о выявленньсх дефектах оборудования.* В нем указывают по каждому наименованию оборудования выявленные дефекты и мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов. Акт подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя.

Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют *актом о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов.* В акте указывается изменение в технической характеристике и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией объекта. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию осуществляет сторонняя организация, акт составляют в двух экземплярах (по экземпляру обеим сторонам).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу со склада в эксплуатацию оформляют накладной на внутреннее перемещение основных средств. Накладную выписывают в двух экземплярах. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передают в бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, а второй остается у сдатчика для отметки о выбытии объекта в инвентарном списке основных средств.

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют актом о списании объекта основных средств, а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа — актом о списании автотранспортных средств.

В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и т. п.), полученных от ликвидации объекта (выручка от ликвидации), результат от списания.

3.6. Аналитический учет основных средств

Аналитический учет основных средств в организации ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. Основным регистром учета основных средств являются **инвентарные карточки.** На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия.

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.)- Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце. Все инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку с разделением на группы по видам основных средств.

Вместо инвентарных карточек можно использовать **инвентарную книгу учета объектов основных средств.**

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести **инвентарные списки основных средств.**

В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) — дату и номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств.

3.7. Синтетический учет наличия и движения основных средств

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

- 01 «Основные средства» (активный);
- 02 «Амортизация основных средств» (пассивный);
- 08 «Вложения во внеоборотные активы» (активный);
- 91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Оприходование основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд), оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Стоимость основных средств, приобретенных организациями, отражается на дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумму налога на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным основным средствам отражают

по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

Принятые на учет объекты основных средств отражаются по дебету счетов 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Суммы НДС по приобретенным основным средствам, как правило, принимаются к возмещению из бюджета и списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования зависит от способа их производства — подрядного или хозяйственного. При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на дебете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

С 1 января 2001 г. суммы НДС по вводимым в эксплуатацию законченным строительным объектам производственного назначения не включаются, в первоначальную стоимость объектов. Они принимаются к возмещению из бюджета в момент ввода строительного объекта в эксплуатацию.

При хозяйственном способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете «Вложения во внеоборотные активы» и осуществляется в соответствии с порядком, установленным Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ (33). При этом на счете «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактически произведенные застройщикам затраты.

Типовыми методическими рекомендациями строительным организациям рекомендуется вести учет затрат на производство строительных работ по следующим статьям расходов:

- «Материалы»;
- «Расходы на оплату труда рабочих»;
- «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов»;
- «Накладные расходы».

Строительная организация может, исходя из принятых объектов учета и экономической целесообразности, самостоятельно расширять номенклатуру статей на производство строительных работ.

Указанные расходы списываются в дебет счета 08 с кредита счетов «Материалы» (на стоимость использованных в строительстве материалов), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым в строительстве), 69 «Расчеты по

социальному страхованию и обеспечению» (на суммы начислений единого социального налога) и других счетов.

При строительстве объектов производственного назначения хозяйственным способом сумма НДС по строительно-монтажным работам с 1 января 2001 г. также принимается к возмещению и не включается в первоначальную стоимость объектов. Сумма налога исчисляется как разница между суммой налога, начисленной по выполненным работам, и суммой налога, предъявленной налогоплательщику к вычету по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным при выполнении указанных работ.

При строительстве хозяйственным способом объектов непроизводственного назначения сумма НДС по строительно-монтажным работам возмещению из бюджета не подлежит и относится на балансовую стоимость объекта, т. е. учитывается по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» и включается в первоначальную стоимость объекта.

Работы по **реконструкции, модернизации и техническому перевооружению** объектов могут осуществляться подрядным или хозяйственным способом. Затраты по указанным работам учитываются так же, как и по обычным капитальным вложениям, т. е. вначале затраты учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а затем со счета 08 списываются на счет 01 «Основные средства».

Основные средства, **поступившие от других организаций и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидии правительственного органа,** учитывают следующим образом:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» Дебет счета 01 «Основные средства» Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»	На первоначальную стоимость основных средств
Дебет счетов учета затрат (25 «Общепроизводственные расходы» и др.) Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»	Ежемесячно на сумму амортизации

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» и кредитуют счет 01 «Основные средства».

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств.

Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал (фонд) других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества, списывают по остаточной стоимости в дебет счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 01 «Основные средства», а сумму амортизации по переданным основным средствам — с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

Разница между согласованной оценкой вклада (которая должна быть отражена по счету 58) и остаточной стоимостью основных средств, переданных в счет вклада в уставный капитал организации, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода и расхода. При этом если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счет 58 и кредитуют счет 91. Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

По окончании отчетного периода (месяца, квартала) определяют разность между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 91 «Прочие доходы и расходы» и списывают ее на счет 99 «Прибыли и убытки». Превышение дебетового оборота над кредитовым отражают по дебету счета 99 и кредиту счета 91, а превышение кредитового оборота над дебетовым — по дебету счета 91 и кредиту счета 99.

Выявленные при инвентаризации неучтенные основные средства подлежат оприходованию по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

3.8. Учет амортизации основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (11) стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением.

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

- линейным способом — исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока полезного использования объекта;
- способом уменьшаемого остатка — умножением остаточной стоимости объекта на начало отчетного года на установленную норму амортизации, исчисленную исходя из срока полезного использо-

вания объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования — исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе — число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример.

Определение месячной суммы амортизации при линейном способе.

Первоначальная стоимость объекта - 120 000 руб. Срок службы определен в 10 лет. Годовая сумма амортизации составит 12 000 руб. (120000 руб.: 10 лет), а месячная - 1000 руб. (12000 руб.: 12 месяцев).

Пример.

Определение месячной суммы амортизации при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Первоначальная стоимость грузового автомобиля - 120 000 руб. Пробег автомобиля определен в 120 000 км. Сумма амортизации составит 1 руб. на 1 км (120 000 руб.: 120 000 км).

В отечественной практике до утверждения Положения по учету основных средств применялся в основном линейный способ начисления амортизации. По некоторым объектам (автотранспорту) применялся и способ списания стоимости основных средств пропорционально объему продукции (работ).

Способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости объекта по сумме чисел лет срока полезного использования являются новыми для отечественного учета.

При использовании способа уменьшаемого остатка для списания амортизируемой стоимости объекта нужно остаточную стоимость объекта умножить на норму амортизации, исчисленную исходя из срока полезного использования объекта, и коэффициент ускорения.

В зарубежной практике обычно норму амортизации, исчисленную исходя из срока полезного использования объекта, умножают на коэффициент 1,5 или 2,0.

С учетом высказанного замечания годовую сумму амортизации при методе уменьшаемого остатка следует определить умножением остаточной стоимости объекта на увеличенную норму амортизации.

Пример расчета годовых сумм амортизации по методу уменьшаемого остатка представлен в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Начисление амортизации по методу уменьшаемого остатка

Период	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец первого года	100 000 • 40% = 40 000	40 000	60 000
Конец второго года	60 000 • 40% = 24 000	64 000	36 000
Конец третьего года	36 000 • 40% =14 400	78 400	21600
Конец четвертого года	21 600 • 40% = 8640	87 040	12 960
Конец пятого года	7960	95 000	5000

Первоначальная стоимость объекта составляет 100 000 руб. Организация решила применять удвоенную норму амортизации. Ликвидационная стоимость объекта — 5000 руб.

При сроке службы в пять лет норма амортизации при прямолинейном методе составляет 20% в год (100% : 5 лет). При методе уменьшаемого остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% (20% • 2). Эта фиксированная ставка в 40% относится к достаточной стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается во внимание при расчете суммы амортизации по годам, кроме последнего года. В последний год сумма амортизации исчисляется вычитанием из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости.

При методе уменьшаемого остатка сумма амортизации по годам уменьшается.

Пример расчета годовых сумм амортизации при способе списания стоимости объекта по сумме чисел лет срока полезного использования представлен в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Начисление амортизации по методу суммы чисел лет

Период	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец первого года	150 000 • $^{5}/_{15}$ = 50 000	50 000	100 000
Конец второго года	150 000 • $^{4}/_{15}$ = 40 000	90 000	60 000
Конец третьего года	150 000 • $^{3}/_{15}$ = 30 000	120 000	30000
Конец четвертого года	150 000 • $^{2}/_{15}$ = 20 000	140 000	10 000
Конец пятого года	150 000 • $^{1}/_{15}$ = 10 000	150 000	-

Предполагаемый срок эксплуатации объекта — 5 лет. Сумма чисел лет эксплуатации составит 15(1 + 2 + 3 + 4 + 5). В первый год указанный ранее коэффициент соотношения составит $^{5}/_{15}$, во второй — $^{4}/_{15}$, в третий — $^{3}/_{15}$ в четвертый — $^{2}/_{15}$, в пятый — $^{1}/_{15}$. Первоначальная стоимость объекта - 150 000 руб.

Данные табл. 3.2 показывают, что с годами сумма амортизации уменьшается. Соответственно изменяются накопленная амортизация и остаточная стоимость.

Способы уменьшаемого остатка и по сумме чисел лет срока полезного использования являются способами ускоренной амортизации.

При решении вопроса о введении ускоренной амортизации следует иметь в виду, что начисленная сумма амортизации влияет на величину себестоимости продукции и на прибыль.

Расчет сумм амортизации организации производят ежемесячно в размере $^{1}/_{12}$ годовой нормы и оформляют специальной разработочной таблицей «Расчет амортизации основных средств» или машинограммой аналогичного содержания. Эти регистры служат основанием для отражения амортизации и износа основных средств на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На практике сумму амортизации за отчетный период определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости основных средств, выбывших в прошлом месяце.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

Если по объектам недвижимости полностью закончены капитальные вложения, оформлены первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и они начали фактически эксплуатироваться, то по этим объектам разрешается начислять амортизацию с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию (т. е. до принятия объекта к учету). После принятия объекта к бухгалтерскому учету производится уточнение ранее начисленной суммы амортизации. Допускается также указанные выше объекты недвижимости принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

По объектам основных средств некоммерческих организаций износ начисляется в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму по собственным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения (23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

По основным средствам, сданным в текущую аренду, сумма амортизации отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 (если арендная плата формирует операционные доходы), а по основным средствам непроизводственного назначения — по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту счета 02.

Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При поступлении в организацию основных средств, ранее бывших в эксплуатации, срок полезного их использования у нового собственника определяют вычитанием из срока полезного использования, установленного для новых объектов, срока их фактической эксплуатации у прежнего собственника (письмо Минэкономики РФ от 29 декабря 1999 г. № МВ-890/6-16).

Пример.

Организация приобрела объект основных средств за 120 тыс. руб. Норма амортизации по данному объекту составляет 12 лет, и у продавца объект амортизировался 7 лет. У покупателя объект должен амортизироваться 5 лет (12-7). Годовая норма амортизации составит 20% (100:5). Ежегодная сумма амортизации по объекту составит 24 тыс. руб. (120 тыс. руб. • 20:100).

При поступлении объекта основных средств, срок службы которого истек, его получатель устанавливает новый срок его эксплуатации самостоятельно.

При выбытии собственных основных средств сумму амортизации по ним списывают в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» с кредита счета 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Накопление и использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражается. В составе выручки от продажи продукции (работ, услуг) амортизационные отчисления зачисляют на расчетный счет

или другие счета предприятия и списывают с этих счетов на финансирование капитальных вложений в основные средства.

Организация вправе выбирать способ начисления амортизации. Однако для целей налогообложения начисление амортизационных отчислений по основным средствам осуществляется в соответствии со ст. 258 и 259 гл. 25 НК РФ:

- амортизируемое имущество распределяется на 10 групп в соответствии со сроками его полезного использования;
- налогоплательщик начисляет амортизацию одним из следующих методов:

а) линейным;

б) нелинейным.

При линейном методе сумма амортизации за месяц определяется умножением первоначальной стоимости объекта на норму амортизации для данного объекта, а при нелинейном — умножением остаточной стоимости объекта на норму амортизации для соответствующего объекта.

Линейный метод начисления амортизации применяют по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую—десятую группы амортизируемого имущества. К остальному амортизируемому имуществу организация вправе применять любой из двух указанных методов начисления амортизации.

3.9. Учет ремонта основных средств

По объему и характеру производимых ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонты основных средств. Они различаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонты основных средств могут осуществляться хозяйственным способом, т. е. силами самой организации, или подрядным способом (силами сторонних организаций).

В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляют **ведомость дефектов.** В ней указывают работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонтных работ, намечаемые к замене детали, нормы времени на работы и изготовление заменяемых деталей, сметную стоимость ремонта в постатейном разрезе.

Расходы по ремонту основных средств относят на затраты продукции того периода, в котором они возникли.

Фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств, организации могут относить прямо на счета издержек производства и обращения с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов (счета 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.). На счетах издержек производства и обращения расходы по ремонту основных средств будут отражаться по соответствующим элементам затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и др.).

Организации (особенно с сезонным производством) могут создавать резерв для накопления средств на осуществление ремонтных работ. Для учета данного резерва целесообразно открывать специальный субсчет по пассивному счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

Отчисления в резерв должны производиться на основе плановой сметы затрат на все виды ремонта.

Отчисления в резерв на ремонт основных средств оформляются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» (и других счетов производственных затрат)

Кредит счета 96 «Резерв предстоящих расходов»

Приемка отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляется актом о приемке-сдаче отремонтированных, модернизированных и реконструированных объектов (форма № ОС-3). По поступлении акта в бухгалтерию в инвентарной карточке делают отметку о произведенных работах. Кроме того, акт о приемке-сдаче служит основанием для списания фактической себестоимости капитального ремонта.

Списание фактической себестоимости ремонта оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 96 «Резерв предстоящих расходов»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» и других счетов

На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного объекта оформляется актом о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. На стоимость выполненных работ по капитальному ремонту подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых оформляется записью:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Затраты по капитальному ремонту, осуществляемому подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 в дебет счетов издержек производства и обращения.

Оплата счетов подрядчиков производится с расчетного или другого счета и оформляется бухгалтерской записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетный счет» или других счетов

По окончании отчетного года фактически произведенные затраты на ремонт основных средств должны быть списаны на издержки производства или обращения.

В связи с этим сумму резерва, превышающую фактически произведенные затраты на ремонт, по окончании года сторнируют. При недостатке ремонтного фонда на величину недостатка либо составляют дополнительную проводку по начислению в ремонтный фонд, либо списывают указанную величину на издержки производства или обращения.

Сальдо по субсчету «Резерв на ремонт основных средств» счета 96 «Резервы предстоящих расходов», как правило, должно соответствовать затратам по незаконченному ремонту сложных объектов.

Организации могут затраты по ремонту основных средств вначале учитывать по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» (с кредита материальных, расчетных и других счетов или счета 23), а с этого счета в течение года, как правило, равномерно списывать на счета издержек производства (обращения). Данный вариант учета расходов по ремонту основных средств целесообразно использовать в тех организациях сезонных отраслей промышленности, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на первые месяцы года, когда еще не создан ремонтный фонд.

3.10. Понятие и оценка нематериальных активов

В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» (19) к **нематериальным активам** относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

а) не имеет материально-вещественной (физической) структуры;

б) может быть идентифицировано (выделено, отделено) от другого имущества;

в) предназначено для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способно приносить организации экономическую выгоду;

ж) имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т. п.).

В соответствии с перечисленными условиями к нематериальным активам относят следующие объекты интеллектуальной собственности:

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

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы.

Организационные расходы состоят из затрат по оплате услуг консультантов, рекламы, по подготовке документации, регистрационных сборов и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации.

Следует отметить, что в состав организационных расходов, включаемых в нематериальные активы, входят расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал.

Расходы организации, связанные с необходимостью переоформления учредительных и иных документов (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и пр.), изготовления новых штампов, печатей и т. п., включают в состав общехозяйственных расходов организации и отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Организации, изменяющие организационно-правовую форму, указанные расходы производят за счет прибыли, остающейся в их распоряжении.

Деловая репутация организации — это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью ее имущества. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Объектом нематериальных активов является положительная деловая репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов.

Оценка нематериальных активов. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд) — по договоренности сторон (согласованной стоимости);
- приобретенных за плату у других организаций и лиц — по фактическим затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц — по рыночной стоимости на дату оприходования.

Затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам, за информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат, общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Нематериальные активы, поступающие в организацию в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают исходя из стоимости обмениваемого имущества.

3.11. Учет поступления, создания и выбытия нематериальных активов

Документальное оформление движения нематериальных активов. В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному движению нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов исходя из Закона о бухгалтерском учете, определившего перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на правильность оформления перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. Целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательство этих лиц не разглашать соответствующие сведения, а также другие необходимые сведения.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценно-

стям», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета учета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

Аналитический учет по счету 04 ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражаются начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал, отражают на счете 08 (по аналогии с основными средствами).

При этом задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». На стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Безвозмездно полученные нематериальные активы приходуются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 «Нематериальные активы». Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов, учтенная на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», в дальнейшем списывается ежемесячно в размере начисленных сумм амортизационных отчислений по объекту в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их продажа, списание вследствие непригодности, безвозмездная передача,

передача нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета О5.с кредита счета 04. Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам в счет вклада в уставный капитал организации отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

3.12. Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации. Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией, исходя из первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации). Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией; при затруднениях в установлении этого срока он принимается за 20 лет. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По объектам, стоимость которых погашается, амортизация начисляется по аналогии с основными средствами одним из следующих способов:

- линейным способом — исходя из норм, определенных организацией на основе срока их полезного использования;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете двумя способами:

а) накоплением начисленных сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов»;

б) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

При первом способе при начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета учета затрат на производство или обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитуют счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

При втором способе первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счета издержек производства или обращения непосредственно со счета 04 «Нематериальные активы». Этот способ отражения амортизационных отчислений применяют по организационным расходам и положительной деловой репутации организации. Они амортизируются в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

Особенности учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР). Указанные расходы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат, при этом дебетуется счет 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Со счета 04 «Нематериальные активы» расходы по НИОКР списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» или других счетов по учету затрат на производство продукции.

Списание расходов по НИОКР осуществляют одним из следующих способов:

- линейный;
- пропорционально объему продукции (работ, услуг), который предполагается получить за весь срок применения результатов НИОКР.

Срок списания расходов по НИОКР определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования НИОКР. Предельный срок списания указанных расходов установлен в пять лет и не может превышать срок деятельности организации. В налоговом учете расходы на НИОКР должны быть списаны в течение трех лет.

Расходы по НИОКР списываются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато применение результатов НИОКР. Списание расходов по указанным работам осуществляется равномерно в размере $^{x}/_{12}$ годовой суммы независимо от выбранного способа списания расходов.

В случае прекращения использования результатов НИОКР оставшаяся часть расходов списывается со счета 04 на внереализационные расходы (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

3.13. Классификация и оценка производственных запасов

Под производственными запасами понимают различные вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Для правильной организации учета материалов важное значение имеют научно обоснованная их классификация, оценка и выбор единицы учета.

Классификация материалов. В зависимости от той роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Указанные классификации производственных запасов используются для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, о поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Для учета материально-производственных запасов применяют следующие синтетические счета:

10 «Материалы»;

11 «Животные на выращивании и откорме»;

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

41 «Товары»;

43 «Готовая продукция»;

забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»; 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие 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».

9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяют на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают его в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником. В номенклатуре-ценнике указывают также твердую учетную цену и единицу измерения материалов.

При использовании в учете ЭВМ содержание номенклатуры-ценника можно существенно расширить, вводя в него показатели нормы запаса, номера синтетических счетов и субсчетов и некоторые другие постоянные признаки.

Информация, содержащаяся в номенклатурах-ценниках, относится к условно-постоянной. Она записывается на машинные носители и многократно используется для получения необходимых выходных данных.

Оценка материально-производственных запасов. Материальные ценности отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

Фактическая себестоимость материально-производственных ресурсов определяется' исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ресурсов; начисленных процентов по заемным средствам, привлекаемым для приобретения запасов (до их принятия к учету); наценки (надбавки); комиссионного вознаграждения, уплаченного снабженческим, внешнеэкономическим организациям; таможенных пошлин; расходов на транспортировку, хранение и доставку материальных запасов до места их использования, если они не включены в цену приобретения; затрат по доведению запасов до состояния, пригодного к использованию в запланированных ценах; иных затрат, непосредственно связанных с приобретением материально-производственных запасов.

Планом счетов разрешается осуществлять синтетический учет материальных ценностей по учетным ценам на счете 10 «Материалы» и др.

В качестве учетных цен на материалы применяются:

а) договорные цены;

б) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);

в) планово-расчетные цены;

г) средняя цена группы материалов.

При синтетическом учете производственных запасов по учетным ценам отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным ценам учитываются на синтетическом счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Выбор варианта синтетического учета материально-производственных запасов — один из элементов учетной политики организации.

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Применение одного из этих методов по виду (группе) запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Первый и второй методы оценки материальных ресурсов являются традиционными для отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списывают на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия — на приход, первая — в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т. д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

При методе ЛИФО применяют другое правило: последняя партия — на приход, первая — в расход, т. е. сначала списываются материалы по себестоимости последней партии, затем по себестоимости предыдущей и т. д.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости).

Порядок оценки материалов по методам средней себестоимости, ФИФО и ЛИФО приведен в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Оценка материалов по методам средней себестоимости, ФИФО И ЛИФО

Показатели	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
1. Остаток материалов на 1 марта 200_ г.	**20**	**10**	**200**

Окончание табл. 3.3

Показатели	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
2. Поступили материалы:			
первая партия	30	10	300
вторая партия	20	12	240
третья партия	40	15	600
3. Итого за месяц	90	X	1140
4. Всего с остатком на начало месяца	110	12,18	1340
5. Расходы материалов за месяц:			
а) по методу средней себестоимости	100	12,18	1218
б) по методу ФИФО:			
первая партия	50	10	500
вторая партия	20	12	240
третья партия	30	15	450
Итого за месяц	100	X	1190
в) по методу ЛИФО:			
первая партия	40	15	600
вторая партия	20	12	240
третья партия	40	10	400
Итого за месяц	100	X	1240
6. Остаток материалов на 1 апреля 200_г.:			
а) по методу средней себестоимости	10	12,20	122
б) по методу ФИФО	10	15	150
в) по методу ЛИФО	10	10	100

Наряду с определением твердой учетной цены важно установить единицу учета материальных ценностей. Такой единицей может быть каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т. е. каждый номенклатурный номер, каждая партия, однородная группа и т. п. Единица учета материальных ценностей выбирается организацией самостоятельно. Она должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о материальных запасах, надлежащий контроль за их наличием и движением.

3.14. Документальное оформление поступления и расхода производственных запасов

Первичные документы по поступлению и расходу производственных запасов являются основой организации материального учета. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, те-

кущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов.

Документальное оформление поступления материальных запасов. Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств, могут быть собственного производства. Поступающие на предприятие материалы оформляются бухгалтерскими документами в следующем порядке. Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы (платежное требование в двух экземплярах: один непосредственно покупателю, другой — через банк, товарно-транспортные документы, квитанцию к железнодорожной накладной и др.). Расчетные и другие документы, связанные с поступлением материалов, направляют в бухгалтерию, где проверяют правильность их оформления и после этого передают ответственному исполнителю по снабжению.

В отделе снабжения по поступающим документам проверяют соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и прочих договорных условий и делают отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, отдел снабжения осуществляет контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью в отделе снабжения ведут журнал учета поступающих грузов. Проверенные платежные требования из отдела снабжения передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций — экспедитору для получения и доставки материалов.

Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации его проверки. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляют *коммерческий акт,* который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

Для получения материалов со склада иногородних поставщиков экспедитору, выдаются *наряд и доверенность,* в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку. Принятые грузы экспедитор доставляет на склад организации и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества полученных материалов данным счета поставщика. Принятые на склад материалы оформляют *приходными ордерами.* Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материальные ценности приходуются в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы поступают в одной единице измерения, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия с оформлением *акта о приемке материалов,* который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или незаинтересованной организации. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют *товарно-транспортную накладную,* которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах. Первый из них служит основанием для списания материалов у грузоотправителя; второй — для оприходования материалов получателем; третий — для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый — для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства, материалов, оставшихся от ликвидации основных средств, и др. оформляют одно- или многострочными *требованиями-накладными,* которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах. Один из них является основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, другой направляется на склад и используется в качестве приходного документа.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа объектов основных средств, приходуются на основании акта об оприходовании материальных ценностей.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других предприятий и кооперативов, на колхозном рынке или у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный счет или акт (справка), составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов и цены, а также данных паспорта продавца товара. Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

Документальное оформление расхода материальных запасов. Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов. Порядок документального оформления отпуска материалов зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности отпуска материалов.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, ежедневно оформляют *лимитно-заборными картами.* Они выписываются в двух или трех экземплярах на один или несколько видов материалов

и, как правило, сроком на один месяц. Могут применяться квартальные лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами на фактический отпуск. В них указывают вид операций, номер склада, отпускающего материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода. Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой — складу, третий направляют в бухгалтерию. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии на складе) оформляют выпиской отдельного *требования-накладной* на замену (дополнительный отпуск) материалов. При замене в лимитно-заборной карте заменяемого материала делают запись: «Замена, смотри требование №__» — и уменьшают остаток лимита. Не использованные в производстве и возвращенные на склад материалы записывают в лимитно-заборную карту без составления каких-либо дополнительных документов.

Лимитно-заборная карта может выписываться в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карте складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материалов со склада.

Если материалы со склада отпускаются не часто, то отпуск оформляют одно- или многострочными *требованиями-накладными на отпуск материалов,* которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя, — у кладовщика.

Для учета движения материалов внутри организации также применяются одно- или многострочные *требования-накладные.* Накладные составляют материально ответственные лица участка, отпускающего ценности, в двух экземплярах, один из которых остается на месте с распиской получателя, а другой, с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за его пределами, оформляют *накладными на отпуск материалов на сторону,* которые выписывает отдел снабжения в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов.

При перевозке материалов автотранспортом применяют *товарно-транспортную накладную.*

Списание материалов оформляют *актом на списание материалов,* который составляется специально созданной комиссией с участием материально ответственного лица.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать карточки учета материалов. С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек учета материалов уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов составляет *акт расхода,* в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы материалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. В необходимых случаях в акте указывают количество изготовленной продукции либо объем выполненных работ. Кроме того, подразделения организации ежемесячно составляют *отчеты о наличии и движении материальных ценностей* и передают их в бухгалтерию.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

3.15. Учет производственных запасов на складах и в бухгалтерии

Учет производственных запасов на складах. На складах (кладовых) материальные ценности размещают по секциям, а внутри них — по группам, типо- и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках и ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом, которого принимают на работу, как правило, по согласованию с главным бухгалтером организации. С кладовщиком заключается типовой договор по установленной форме о полной индивидуальной материальной ответственности. Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия и с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем предприятия.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указываются наименование материалов, номенклатурный номер, единица измерения, цена и количество.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в *карточках учета материалов.* На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым и осуществляют его только в натуральном выражении. Карточки открывают в бухгалтерии или вычислительной установке и записывают в ней номер склада, наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и срок годности. После этого карточки передают на склад, и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов. Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований-накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы запасов, то заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение учета материалов допускается также в *книге учета материалов,* которая содержит те же реквизиты, что и карточки учета материалов. В условиях функционирования автоматизированного учета вместо карточек учета применяют систематически составляемые *машинограммы-ведомости движения и остатков материалов.* В них на основании первичных документов отражают те же данные, что и в карточках складского учета, однако в отличие от них машинограммы-ведомости составляют лишь по складам и материально ответственным лицам. Машинограммы используются для контроля за движением и состоянием материалов на складе и оперативного управления производством.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию; сюда же передают лимитно-заборные карты по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных организациях (пункты, отделения, заводы) материально ответственные лица (заведующие пунктами и отделениями, мастера заводов) составляют месячные *отчеты об остатках и движении материалов* в подотчете и представляют их в бухгалтерию. В отчетах содержатся сведения об остатках материалов на начало месяца, их поступлении, расходе и остатке на конец месяца. В отчетах мастеров заводов наряду с фактическим расходом материалов указывают их расход по норме. Нормативный расход материалов исчисляют в бухгалтерии, где производится, кроме того, и таксировка отчета. При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в со-

ставлении других документов на расход материалов и упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Учет материалов в бухгалтерии. Аналитический учет материалов в бухгалтерии осуществляется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом.

При использовании оборотных ведомостей применяют два варианта учета материалов.

При первом варианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют количественно-суммовые *оборотные ведомости материалов* по каждому складу и подразделению. В каждой оборотной ведомости выводят итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу или подразделению.

На основе указанных оборотных ведомостей составляют *сводную оборотную ведомость,* в которую переносят итоги указанных выше оборотных ведомостей по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом. Сводные оборотные ведомости сверяют с данными синтетического учета.

При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражениях по каждому складу отдельно в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов. На основании указанных оборотных ведомостей составляют сводные оборотные ведомости. При втором варианте трудоемкость учета значительно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета. Но учет и в этом случае остается громоздким, так как в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тысячи номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивен *сальдовый метод* учета материалов. При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах. Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью

на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в *сальдовую ведомость* (без оборотов прихода и расхода). После проверки и визирования работником бухгалтерии сальдовую ведомость передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу. На основании указанных сальдовых ведомостей составляют *сводную сальдовую ведомость,* в которую переносят итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам, складам, подразделениям.

Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Для обобщения и группировки информации о движении материалов используют *ведомости движения материалов* (накопительные ведомости). Они составляются по каждому складу (подразделению) отдельно по приходу и расходу материалов, и учет в них может осуществляться по фактической себестоимости материалов или их учетным ценам. По окончании месяца в ведомостях подводят итоги оборотов за месяц в разрезе групп материалов по субсчетам и синтетическим счетам по каждому складу или подразделению.

Итоговые данные ведомостей движения материалов ежемесячно переносят в *сводную ведомость движения материалов,* в которой приводятся также сведения об остатках материалов на начало и конец месяца в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с показателями аналитического учета, т. е. с оборотными и сальдовыми ведомостями.

Организации могут составлять *ведомость распределения материалов,* в которой указывают корреспондирующие счета и субсчета по каждому направлению расхода материалов (в стоимостной оценке). В ведомости указывают транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой.

При автоматизированном учете все учетные регистры составляются при помощи вычислительной техники. Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование следующих основных учетных регистров:

- оборотной ведомости движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомости расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотной ведомости по материалам, находящимся в пути;

- оборотной ведомости движения материалов по неотфактурированным поставкам.

3.16. Синтетический и аналитический учет производственных запасов

Синтетический учет производственных запасов ведут, как уже отмечалось, на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Перечень субсчетов, которые могут быть открыты к счету 10 «Материалы», указан в п. 3.13.

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам.

При учете материалов **по фактической себестоимости** в дебет материальных счетов относят все расходы по их приобретению.

При поступлении материалов дебетуют материальный счет 10 «Материалы» и кредитуют:

счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительными расходами, включенными в счета поставщиков;

счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на стоимость услуг по доставке материалов, оплачиваемых чеками транспортным (железнодорожным и водным) организациям;

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

счет 23 «Вспомогательные производства» — на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;

счет 20 «Основное производство» — на стоимость возвратных отходов;

другие счета.

При приемке материалов от поставщиков могут быть выявлены излишки или недостачи фактически поступившего количества материалов по сравнению с документальными данными, оформляемые актом. Излишки приходуют по акту и расценивают по учетным ценам организации или по отпускным ценам. Затем отдел снабжения сообщает об излишках поставщику и просит выслать платежное требование на стоимость излишков.

Методическими указаниями по учету МПЗ (32) установлен следующий порядок недостач и порчи материалов, обнаруженных при их приемке.

Сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убыли определяется умножением количества недостающих или испорченных материалов на договорную (продажную) стоимость поставщика (без НДС

и транспортных расходов). Исчисленная сумма недостач или порчи отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов по учету расчетов (60 или 76). Одновременно сумма недостач или порчи списывается с кредита счета 94 на счета учета транспортно-заготовительных расходов или отклонений в стоимости материальных запасов (счета 10 или 16).

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), то они приходуются по ценам возможной продажи. На эту стоимость уменьшают сумму потерь от порчи.

Недостачи и порча материалов *сверх норм естественной убыли* учитываются по фактической себестоимости, включая транспортно-заготовительные расходы, НДС и акцизы по дебету счетов учета расчетов по претензиям (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») и кредиту счетов по учету расчетов (60, 76).

При поступлении недостающих материалов от поставщиков они приходуются по дебету счетов учета материалов с кредита счета 76. При этом списанная с кредита счета 76 сумма НДС отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При отсутствии оснований для предъявления претензий суммы недостач или потерь от порчи списываются покупателем на счет 94 с кредита счетов по учету расчетов (60, 76).

Аналитический учет поступления материалов в значительной мере зависит от выбора учетной цены. Если в качестве учетных цен применяют договорные цены, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по договорным ценам. Наценки сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительные расходы по всем поступившим материалам учитывают на одном аналитическом счете — «Транспортно-заготовительные расходы и наценки снабженческих и сбытовых организаций».

Если учетной ценой служит плановая себестоимость материалов, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости, а разницу между фактической и плановой себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете «Отклонения фактической себестоимости от плановой».

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по твердым учетным ценам. При этом составляют бухгалтерскую проводку:

" Дебет счета 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству)

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам)

Дебет других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25,26 и др.)

Кредит счета 10 «Материалы»

Проданные материалы списывают с кредита счета 10 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражают также расходы, связанные с продажей материалов, и сумму НДС по проданным материалам.

Стоимость материалов по учетным ценам между различными счетами издержек производства и другими направлениями выбытия материалов распределяют на основании ведомости распределения материалов, которую составляют по данным первичных документов о расходе материалов.

По истечении месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью их по учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по учетным ценам (счета 20, 23, 25, 26 и др.). При этом если фактическая себестоимость выше учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу (что возможно при использовании в качестве учетной цены плановой себестоимости материалов) — способом «красное сторно», т. е. отрицательными числами.

Отклонения фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам распределяют между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процентное соотношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены и найденное соотношение умножают на стоимость отпущенных и оставшихся материалов по учетным ценам.

Процентное соотношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены *(x)* определяется по следующей формуле:

$$x = \frac{(О_н + О_п) \cdot 100}{УЦ_н + УЦ_п},$$

где $О_н$ — отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости по учетным ценам на начало месяца;

$О_п$ — отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости по учетным ценам поступивших материалов за месяц;

$УЦ_Н$ — стоимость материалов в четных ценах на начало месяца;

$УЦ_П$ — стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетным ценам.

Если синтетический учет материальных ценностей ведут по **учетным ценам,** то помимо счетов по учету материально-производственных запасов (10,11, 41) используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета заготовления и приобретения материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (материалы, животные на выращивании и откорме, товары).

В дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относят покупную стоимость материальных ценностей, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщика, и другие расходы по приобретению материалов с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. в зависимости от того, откуда поступили материальные ценности, от характера расходов по заготовке и доставке материальных ценностей в организацию.

Материально-производственные запасы, фактически поступившие в организацию, списывают по учетным ценам с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и 41 «Товары».

Разницу в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленную в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списывают со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Израсходованные или проданные материально-производственные запасы списывают на счета издержек производства (обращения) и продажи с кредита материальных счетов по учетным ценам.

Счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» предназначен для учета разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах. Этот счет используют только в том случае, если на счетах 10, 11, 41 синтетический учет ведут по учетным ценам.

Накопленные на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» разницы между фактической себестоимостью приобретенных материально-производственных запасов и стоимостью их по учетным ценам списывают с кредита счета 16 в дебет счетов издержек производства или обращения или других счетов пропорционально стоимости израсходованных материально-производственных запасов по учетным ценам.

Аналитический учет по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» ведут по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

При продаже материалов на сторону составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 10 «Материалы»	На стоимость материалов по учетным ценам
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»	На разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью по учетным ценам
Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»	На продажную стоимость материалов
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»	На сумму НДС по проданным материалам

Финансовый результат реализации материалов списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При продаже материальных запасов, синтетический учет которых ведется по фактической себестоимости, они списываются со счета 10 в дебет счета 91 в течение месяца по учетным ценам, а по окончании месяца такой же проводкой списывают отклонения фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам (способом «красное сторно» или способом дополнительных проводок).

3.17. Учет специального имущества (специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды)

Особенности учета специального имущества определены Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (31). Данным документом специальное имущество включено в состав оборотных активов и для этого имущества определен особый порядок отнесения его стоимости в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Приемка и оприходование специального имущества на склады организации оформляется, как правило, путем составления приходных ордеров. При изготовлении специального имущества собственными силами организации окончание работ подтверждается *Актом выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды.* Передача цехами-изготовителями специального имущества на склады организации оформляется *требованиями-накладными* или *накладными.* Могут использоваться также самостоятельно разработан-

ные формы первичных учетных документов по движению специального имущества.

Поступившее на склад специальное имущество отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства» и др. счетов.

Передача специального имущества в производство (эксплуатацию) может оформляться *требованиями-накладными, накладными, лимитно-заборными картами* или специально разработанными *формами первичных учетных документов.*

Переданное в производство специальное имущество списывается в дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Аналитический учет специального имущества, находящегося в производстве, ведется по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости, с указанием даты поступления в производство, мест эксплуатации и материально ответственных лиц. Аналитический учет ведется, как правило, в книгах по форме оборотных ведомостей или в электронном виде.

Для списания стоимости переданной в производство *специальной оснастки* разрешается использовать два способа:

- пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейный способ.

Первый способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которых непосредственно связан с объемом производства (прокатные валки, штампы, пресс-формы и т. п.). *Линейный способ* рекомендуется применять для видов специальной оснастки, физический износ которых непосредственно не связан с объемом производства (стапельная оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура и т. п.).

Стоимость *специальной одежды* погашается линейным способом исходя из сроков ее полезного использования, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также в Правилах обеспечения работников указанными средствами индивидуальной защиты.

Погашение стоимости специального имущества, находящегося в эксплуатации, отражается по дебету счетов учета затрат по производству и кредиту счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

При досрочном прекращении производственного процесса остаточную стоимость специальной оснастки списывают со счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуата-

ции» на увеличение операционных расходов (в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или использования в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент ее передачи в производство. Стоимость специальной одежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, также сразу разрешается списывать в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент передачи ее работникам организации.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специального имущества (замена отдельных узлов и деталей, заточка инструмента и т. п.) включается в расходы по обычным видам деятельности.

Списание специального имущества осуществляется только при его фактическом физическом выбытии.

Доходы и расходы, связанные со списанием специального имущества, отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве операционных доходов и расходов (т. е. учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»).

Списание специальной оснастки оформляется *Актом на списание.* Для списания специальной оснастки можно использовать также «Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов» и «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

Выявленную недостачу специального имущества оформляют *Актом о выявленной недостаче.* На основании указанного акта специальное имущество, находящееся на складе организации, списывают по фактической себестоимости приобретения или изготовления с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Специальное имущество, находящееся в эксплуатации, списывается по остаточной стоимости с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» в дебет счета 94. Остаточная стоимость специального имущества определяется вычитанием из фактической себестоимости приобретения или изготовления части его стоимости, списанной на себестоимость продукции.

Со счета 94 стоимость недостающего специального имущества списывают в зависимости от конкретных причин в дебет счетов учета затрат на производство, расчетов по возмещению материального ущерба и финансовых результатов в порядке, установленном для учета материально-производственных запасов.

Специальное имущество, пришедшее в негодность, выбывшее вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий, а также других чрезвычайных обстоятельств, списывается в порядке, установленном для списания недостачи специального имущества.

3.18. Учет формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (10) перед составлением бухгалтерского баланса за год фактическая себестоимость материальных ценностей сравнивается с их рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи). При этом если фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается ниже их рыночной стоимости, то указанные ценности отражаются в балансе по фактической себестоимости. Если же, наоборот, фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается выше их рыночной стоимости, то материальные ценности должны отражаться в балансе по рыночной стоимости.

По данным бухгалтерского учета рыночную стоимость материальных ценностей определяют вычитанием из фактической их себестоимости сумм резервов под снижение стоимости материальных ценностей, которые учитываются на счете 14 «Резервы под снижение материальных ценностей».

Сумму резерва под снижение стоимости материальных запасов определяют сопоставлением фактической себестоимости с рыночной стоимостью по каждому номенклатурному номеру или по группам однородных материальных ценностей (в случае, когда рыночная фактическая себестоимость превышает рыночную стоимость материалов).

На общую сумму резервов под снижение стоимости материальных ценностей дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена указанная выше запись, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Закрытие счета 14 осуществляют исходя из предположения полного расходования материальных ценностей в следующем отчетном периоде.

Остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» показывает превышение фактической себестоимости материальных ценностей над их рыночной стоимостью только на конец отчетного периода.

Следует отметить, что счет 14 применяется для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости не только по счету 10 «Материалы», но и по другим средствам в обороте — незавершенному производству, готовой продукции, товарам и т. п. Поэтому при составлении бухгалтерского баланса за год сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей (сальдо по счету 14) сопоставляется с сальдо по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары». После такого сопоставления материальные ценности отражают в балансе

в нетто-оценке — по аналогии с внеоборотными активами, вложениями в акции других организаций, котирующихся на фондовой бирже, дебиторской задолженностью, под которую создаются резервы сомнительных долгов.

3.19. Учет налога на добавленную стоимость (НДС) по поступившим основным средствам, нематериальным активам и производственным запасам

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначается счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет субсчета:

1. «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам».
2. «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам».
3. «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация-заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету) за поступившие материальные ресурсы и их принятия на учет, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (соответствующих субсчетов) в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Сумма восстановленного НДС не включается в стоимость товаров, работ, услуг, имущества и имущественных прав организации, а учитывается в составе прочих расходов, т. е. по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», уменьшая тем самым налоговую базу текущего периода.

При восстановлении НДС составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 19;

Дебет счета 68

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

В случае недостачи, порчи или хищения материальных ресурсов до момента их отпуска в производство (эксплуатацию) сумма НДС по ним списывается с кредита соответствующих субсчетов счета 19 в дебет счета учета недостач материальных ценностей. Суммы НДС, ранее уже возмещенные из бюджета, восстанавливаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», в корреспонденции с дебетом счетов недостач материальных ценностей, использования прибыли отчетного периода.

В регистрах бухгалтерского учета (журналах-ордерах, ведомостях, машинограммах и др.) по заготовке и продаже материальных ценностей сумма налога должна выделяться в отдельную графу на основании надлежаще оформленных документов (счетов, счетов-фактур, накладных, приходно-кассовых ордеров, актов выполненных работ и других аналогичных документов).

В случаях, когда в первичных учетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов, не выделена сумма НДС, в расчетных документах исчисление НДС не производится. Именно поэтому стоимость таких приобретенных материальных ресурсов, включая предполагаемые по ним суммы НДС, приходуется по счетам материальных ресурсов (10 и др.) на всю сумму счета с последующим списанием на издержки производства и обращения.

Организации обязаны для учета НДС выписывать счета-фактуры и вести в текущем учете журналы учета этих первичных документов, а также книги продаж и покупок.

3.20. Вопросы для самоконтроля

1. Что принято за единицу учета и каковы основные признаки единицы учета основных средств?
2. Какие известны оценки основных средств?
3. Какими первичными документами оформляют движение основных средств?
4. Как рассчитываются амортизационные отчисления за месяц?
5. Как отражается в учете амортизация основных средств?
6. Как оформляется и учитывается капитальный и текущий ремонт основных средств?
7. Равна ли по данным счета 02 «Амортизация основных средств» сумма амортизации основных средств сумме начисленных амортизационных отчислений? Если нет, то почему?
8. Дайте определение нематериальных активов.
9. Каковы особенности документального оформления нематериальных активов?
10. Каков порядок амортизации нематериальных активов?

11. Как классифицируются производственные запасы и на каких счетах и субсчетах они учитываются?
12. В какой оценке допускается вести синтетический и аналитический учет материалов?
13. Что является единицей учета материальных ценностей?
14. Какими документами оформляется поступление и расход материальных ресурсов?
15. Как организуется складской учет материалов?
16. Каковы варианты аналитического учета материалов в бухгалтерии?
17. Каковы способы оценки израсходованных производственных запасов?

Глава 4

УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

4.1. Виды, формы и системы оплаты труда, порядок ее начисления

Оплата труда — это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Заработная плата — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Выплата заработной платы обычно производится в денежной форме в валюте РФ (в рублях). В соответствии с коллективным или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться в иных формах, не противоречащих законодательству РФ. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% от общей суммы заработной платы.

Основными видами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная. Первые два вида оплаты труда имеют свои системы: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная.

При повременной оплате оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

Заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

При повременно-премиальной системе оплаты труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются табели.

При прямой сдельной системе оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ ис-

ходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. **Сдельно-премиальная система оплаты труда рабочих** предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламации и т. п.). **При сдельно-прогрессивной системе** оплата повышается за выработку сверх нормы. **При косвенно-сдельной системе** оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка.

Труд некоторых работников иногда оплачивается и по сдельной, и по повременной оплате труда, например оплата труда руководителя небольшого коллектива, который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

Аккордная оплата труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Расчет заработка **при сдельной оплате** труда осуществляется по документам о выработке.

Для более полного учета трудового вклада каждого рабочего в результаты труда бригады с согласия ее членов могут использоваться коэффициенты трудового участия (КТУ).

Для повышения эффективности деятельности сотрудников в странах Западной Европы и США широко используются различные гибкие схемы оплаты труда, в том числе системы «плата за использование» (PFP). Наиболее известными из них являются следующие.

Комиссионные. Данная схема широко применяется в расчетах с агентами по продаже. При этой схеме сотрудник получает определенный процент от сумм, которые ему платят клиенты при покупке у него товаров.

Денежные выплаты за выполнение поставленных целей (их можно называть премиями). Такие выплаты осуществляются обычно при соответствии работника некоторым заранее установленным критериям.

Специальные индивидуальные вознаграждения в качестве признания ценности для фирмы того или иного работника. В качестве вознаграждений могут быть специальные премии, выплачиваемые сотрудникам за владение навыками, которые особенно необходимы фирме в данный момент или премии за верность фирме.

Программы разделения прибыли, при которой сотрудники получают определенный процент прибыли фирмы.

Акции и опционы на их покупку. При данной схеме сотруднику предоставляется безвозмездно в собственность определенное число акций, либо право на приобретение пакета акций оговоренного размера.

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет *учет отступлений от нормальных условий работы*, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Доплаты оформляют следующими документами:

- *дополнительные операции*, не предусмотренные технологией производства, — нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали);
- *отклонения от нормальных условий работы* — листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку.

Размеры доплат и условия их выплаты организации устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном или трудовом договоре;

- *простои не по вине рабочих* — листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простой сумму оплаты. Время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее двух третей среднего заработка работника. Простои по вине рабочих не оплачивают и документами не оформляют.

Неисправимый, или окончательный, брак оформляют *актом о браке* или *ведомостью о браке*, кроме того, его отмечают в первичных документах по учету выработки. Исправимый брак актом или ведомостью о браке не оформляют.

Брак не по вине работника оплачивается наравне с годными изделиями. Полный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции.

Оплата часов ночной работы (с 22 до 6 ч). Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 ч.

Оплата часов сверхурочной работы. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях. 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. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 ч в год.

К сверхурочным работам и к работе в ночное время не допускаются беременные женщины, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

Оплата работы ввыхо-дные и праздничные дни. Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением друго¬го дня отдыха или, по соглашению сторон, в денежной форме. Работа в выходные и праздничньзе дни оплачивается не менее чем в двойном размере:

а) сдельщикам - не *енее чем по двойным сдельным расценкам;

б) оплачиваемым по масовым (дневным) ставкам - в размере не ме¬нее двойной часовой (дн»евной) ставки;

в) получающим месячный оклад — в размере не менее одной часо¬вой (дневной) ставки свер»х оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего ^времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх ок. лада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

Оплата очередных от-пусков. Право на отпуск работникам предос¬тавляется по истечении 6 : месяцев непрерывной работы на данном пред¬приятии. За работником, находящимся в отпуске, сохраняют его средний заработок.

Оплата перерывов в работе кормящих матерей. Работающим жен¬щинам, имеющим детей в возрасте до 1,5 лет, установлены дополнитель¬ные перерывы. Время этиз-с перерывов засчитывается в счет рабочего вре¬мени и подлежит оплате^ в размере среднего заработка.

Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают рабочим и служащим за счет отчислений на социальное страхование. Основанием для выплаты пособий являются больничные листы, выдаваемые лечеб¬ными учреждениями и подписанные профсоюзным органом. Размер по¬собия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы со¬трудника и его среднего заработка: при непрерывном стаже работы до пя¬ти лет - 60% заработка; от пяти до восьми лет - 80% заработка, от восьми лет и более — 1 00% заработка.

Независимо от стажа работы пособие выдается в размере 100%:

- вследствие трудового увечья или профессионального заболевания;
- работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным по льготам к инвалидам ВОВ;
- лицам, имеющим на своем иждивении трех детей и более, не дос¬тигших 16 лет (уч ащиеся — 18 лет);

С 1 января 2004 г. пос-обия по временной нетрудоспособности и посо¬бия по беременности и ^одам исчисляются исходя из среднего зара¬ботка работника по основному месту работы за последние 12 кален¬дарных месяцев, предшествующих месяцу выдачи листа нетрудоспособ¬ности. Средний заработок рассчитывается в порядке, установленном Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным по»становлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. №213.

Если работник в последние 12 календарных месяцев проработал менее трех месяцев, то пособие ему выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда[1]. В районах и местностях, применяющих районные коэффициенты к заработной плате, помимо МРОТа устанавливаются указанные коэффициенты.

С 1 января 2005 г. пособие по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (кроме случаев трудового увечья или профессионального заболевания) выплачивается работнику за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, а с третьего — за счет средств Фонда социального страхования РФ.

Максимальный размер этого пособия, выплачиваемого за счет средств ФСС РФ, за полный календарный месяц — 15 000 руб. Если согласно трудовым договорам и Трудовому кодексу РФ фактически выплачиваемое пособие работнику превышает эту сумму, то возникающая разница подлежит обложению единым социальным налогом в общеустановленном порядке.

Средства, начисленные работникам на выплату пособий за первые два дня нетрудоспособности, относят на «Прочие расходы, связанные с производством и/или реализацией продукции».

Помимо указанных случаев (оплата перерывов в работе кормящих матерей, отпусков, пособий по временной нетрудоспособности (с учетом стажа работы)) средний заработок сохраняется:

- за работниками, находящимися в медицинском учреждении на обследовании, обязанными проходить такое обследование;
- за донорами в день обследования и в день сдачи крови, а также за предоставленный им день отдыха после каждого дня сдачи крови и в ряде других случаев, установленных законодательством.

4.2. Порядок исчисления среднего заработка

Порядок расчета средней заработной платы устанавливается постановлениями Правительства РФ. В соответствии с постановлением от 11 апреля 2003 г. № 213 для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат:

- заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам (должностным окладам) за отработанное время, за выполненную работу по сдельным расценкам; за выполненную работу в процен-

[1] За исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием.

тах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;
- заработная плата, выданная в неденежной форме;
- надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) за профессиональное мастерство, классность, квалификационный разряд, выслугу лет (стаж работы) й т. п.;
- выплаты, связанные с условиями труда;
- премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;
- другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат.

Расчет среднего заработка работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты.

Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 3 календарных месяца (с 1-го до 1-го числа).

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

а) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

в) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

г) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

д) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

е) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;

ж) работнику предоставлялись дни отдыха (отгулов) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Средний заработок работника определяется умножением среднего дневного заработка на количество дней (рабочих, календарных) в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск исчисляется делением суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество фактически отработанных в этот период дней.

При установлении работнику неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня) средний дневной заработок исчисляется делением суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 5-дневной (6-дневной) рабочей недели, приходящихся на время, отработанное в расчетный период.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется делением суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 3 и на среднемесячное число календарных дней (29,6).

В случае когда один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время, в течение которого работник не работал (пп. «а»—«ж»), средний дневной заработок исчисляется делением суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,6), умноженного на количество полностью отработанных месяцев, и количества календарных дней в не полностью отработанных месяцах.

Количество календарных дней в не полностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется делением суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели.

Количество рабочих дней в не полностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в рабочих днях рассчитывается умножением рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,2.

При определении среднего дневного заработка из расчетного периода исключаются праздничные нерабочие дни, установленные федеральным законом.

При определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок, который исчисляется делением суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Средний заработок работника определяется умножением среднего часового заработка на количество рабочих часов в периоде, подлежащем оплате.

Средний заработок работника для оплаты отпуска определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска.

При определении среднего заработка премии и вознаграждения, фактически начисленные за расчетный период, учитываются в следующем порядке:

- ежемесячные премии и вознаграждения — не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;
- ежемесячные премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц, — не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;
- вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий календарный год, — в размере Vi2 за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения.

Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом МРОТ.

4.3. Документы по учету личного состава, труда и его оплаты

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1.

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма МТ-1) и приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (форма № Т-1а) применяются для оформления и учета принимаемых на работу по трудовому договору. Составляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию.

В приказах указываются наименование структурного подразделения, профессия (должность), испытательный срок, а также условия приема на работу и характер предстоящей работы (по совместительству, в порядке перевода из другой организации, для замещения временно отсутствующего работника, для выполнения определенной работы и др.).

Подписанный руководителем организации или уполномоченным на это лицом приказ объявляют работнику (работникам) под расписку. На основании приказа в трудовую книжку вносится запись о приеме на работу, заполняется личная карточка, а в бухгалтерии открывается лицевой счет работника.

Личная карточка работника (форма № Т-2) и Личная карточка государственного служащего (форма № Т-2ГС) заполняются на лиц, при-

нятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения, страхового свидетельства государственного пенсионного страхования, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и других документов, предусмотренных законодательством, а также сведений, сообщенных о себе работником.

Личная карточка государственного служащего (форма № Т-2ГС (МС)) применяется для учета лиц, замещающих государственные должности государственной службы.

Штатное расписание (форма № Т-3) применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации. Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

Изменения в штатное расписание вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

Учетная карточка научного, научно-педагогического работника (форма № Т-4) применяется в научных, научно-исследовательских, научно-производственных, образовательных и других учреждениях и организациях, осуществляющих деятельность в сфере образования, науки и технологии, для учета научных работников.

Заполняется на основании соответствующих документов (диплома доктора наук и кандидата наук, аттестата доцента и профессора и пр.), а также сведений, сообщенных о себе работником.

На каждого научного и научно-педагогического работника ведется также личная карточка (форма № Т-2).

Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (форма № Т-5) и приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу (форма № Т-5а) используются для оформления и учета перевода работника (ов) на другую работу в организации. Заполняются работником кадровой службы с учетом письменного согласия работника, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку. На основании данного приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете, вносится запись в трудовую книжку.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (форма №Т-6) и приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам (форма М Т-ба) применяются для оформления и учета отпусков, предоставляемых работнику (работникам) в соответствии с законодательством, коллективным договором, нормативными актами организации, трудовым договором. Составляются работником кадровой службы или уполно-

моченным лицом, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику под расписку. На основании приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

График отпусков (форма № Т-7) предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работникам всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам. График отпусков — сводный график. При его составлении учитываются действующее законодательство, специфика деятельности организации и пожелания работника.

График отпусков подписывается руководителем кадровой службы, согласовывается с выборным профсоюзным органом и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом.

При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносятся соответствующие изменения.

Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма № Т-8) и приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма № Т-8а) применяются для оформления и учета увольнения работника (работников). Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем, организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку.

На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)».

Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (форма № Т-9) и приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку (форма № Т-9а) применяются для оформления и учета направлений работника (работников) в командировки. Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом. В приказе о направлении в командировку указываются фамилии и инициалы, структурное подразделение, профессии (должности) командируемых, а также цели, время и места командировок.

При необходимости указываются источники оплаты сумм командировочных расходов, другие условия направления в командировку.

Командировочное удостоверение (форма № Т-10) является документом, удостоверяющим время пребывания работника в служебной командировке. Выписывается в одном экземпляре работником кадровой службы на основании приказа (распоряжения) о направлении в командировку. В каждом пункте назначения делаются отметки о времени прибытия

и **выбытия, которые заверяются подписью ответственного должностного-** лица и печатью.

После возвращения из командировки в организацию работником составляется авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма № Т-10а) используются для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении. Служебное задание подписывается руководителем подразделения, в котором работает командируемый работник. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в кадровую службу для издания приказа (распоряжения) о направлении в командировку.

Лицом, прибывшим из командировки, составляется краткий отчет о выполненной работе, который согласовывается с руководителем структурного подразделения и представляется в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением и авансовым отчетом.

Приказ (распоряжение) о поощрении работника (форма №Т-11) и приказ (распоряжение) о поощрении работников (форма №Т-11а) применяются для оформления и учета поощрений за успехи в работе. Составляются на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает работник. Подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в личную карточку работника и его трудовую книжку.

Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда (форма № Т-12) и табель учета рабочего времени (форма № Т-13) применяют для осуществления табельного учета, контроля трудовой дисциплины и составления статистической отчетности по труду. Форма № Т-12 предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, а форма № Т-13 — только для учета использования рабочего времени.

Форма №Т-13 применяется в условиях автоматизированной обработки данных. Бланки табеля с частично заполненными реквизитами могут быть созданы с помощью средств вычислительной техники. В этом случае форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки данных.

Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Табели составляются в одном экземпляре уполномоченным на это лицом, подписываются руководителем структурного подразделения и кадровой службы и передаются в бухгалтерию. Для упрощения табельного учета можно ограничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормальной продолжительности рабочего дня.

Отметку о неявках или опозданиях делают в табеле на основании соответствующих документов — справок о вызове в военкомат, суд, листов о временной нетрудоспособности и др., которые работники сдают табельщикам; время простоев устанавливают по листкам о простое, а часы сверхурочной работы — по спискам мастеров.

Учет выработки рабочих в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для учета выработки применяют различные формы первичных документов (наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.).

Независимо от формы первичные документы содержат в себе, как правило, следующие реквизиты (показатели): место работы (цех, участок, отделение); время работы (дата); наименование и разряд работы (операции); количество и качество работы; фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих; нормы времени и расценки за единицу работы; сумму заработной платы рабочих; шифры учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата; количество нормо-часов по выполненной работе.

Учет выработки, а вместе с тем и выбор той или иной формы первичного документа зависят от многих причин: характера производства, особенностей технологии производства, организации и оплаты труда, системы контроля и качества продукции, обеспеченности производства мерной тарой, весами, счетчиками и другими измерительными приборами.

Оформленные первичные документы по учету выработки и выполненных работ вместе со всеми дополнительными документами (листками на оплату простоя, на доплаты, актами о браке и др.) передаются бухгалтеру.

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в *расчетно-платежной ведомости (форма № 49)*, которая, кроме того, служит и документом для выплаты заработной платы за месяц.

В левой части этой ведомости записывают суммы начислений заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода оплаты), а в правой — удержания по их видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводят одну строку.

В ряде организаций (особенно крупных) вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно *расчетные ведомости (форма № Т-51)* и *платежные ведомости (форма № Т-53)*. В расчетной ведомости содер-

жатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. В ней указывают фамилии и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче и расписку в получении заработной платы. Расчетно-платежные ведомости или замещающие их расчетные и платежные ведомости применяют для расчетов с работниками за целый месяц.

Аванс за первую половину месяца обычно выдают по платежным ведомостям. Сумму аванса обычно определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных работниками дней.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано», составляет реестр невыданной заработной платы и в конце ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Суммы не выплаченной в срок заработной платы по истечении трех дней сдают в банк на расчетный счет.

На выданную сумму заработной платы составляется *расходный кассовый ордер (форма № КО-2),* номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

В расчетных ведомостях, составляемых на машинных носителях информации, состав реквизитов и их расположение определяются в зависимости от принятой технологии обработки информации. При этом форма документа должна содержать все реквизиты унифицированной формы.

Журнал регистрации платежных ведомостей (форма № Т-53а) применяется для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации. Ведется работником бухгалтерии.

Выплаты, не совпадающие со временем выдачи заработной платы (внеплановые авансы, отпускные суммы и т. п.), производят по расходным кассовым ордерам, на которых делают пометку «Разовый расчет по заработной плате».

Расчетно-платежная ведомость выполняет несколько функций — расчетного документа, платежного документа — и, кроме того, служит регистром аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате.

Однако на практике использовать расчетно-платежные ведомости для подсчета средней заработной платы за какой-либо предшествующий период (например, за три месяца при оплате отпуска) неудобно, поскольку необходимо делать трудоемкие выборки из различных ведомостей.

Поэтому в организации на каждого работника открывают *лицевые счета (форма № Т-54 и форма № Т-54а),* в которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж

работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период времени.

Форма № Т-54 используется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат.

Форма № Т-54а применяется при обработке учетных данных с применением средств вычислительной техники и содержит только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет. Вторая страница используется для печатания кодов видов оплат и удержаний.

Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-60) предназначена для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска.

Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма №Т-61) применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора. Составляется работником кадровой службы или уполномоченным лицом. Расчет причитающейся заработной платы и других выплат производится работником бухгалтерии.

Для получения аванса за первую половину месяца в банк представляют следующие документы: чек, платежные поручения на перечисление денежных средств в бюджет по удержанным налогам, на перечисление сумм, удержанных по исполнительным документам и личным обязательствам, а также на перечисление платежей на социальные нужды (в фонды — пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования).

Документальное оформление работ и выплата по договорам гражданско-правового характера

Договор гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды, купли-продажи, контракции, мены, комиссии, авторский договор и др.) заключается между организацией и работниками, привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые организация не может выполнить своими силами.

Указанные договоры составляются не менее чем в двух экземплярах: один из них выдается работнику-исполнителю, другой остается у организации. Форму договоров разрабатывает сама организация, но в ней должны быть предусмотрены все реквизиты, необходимые для документов подобного вида (наименование документа, организации, фамилия, имя, от-

чество руководителя организации (или другого должностного лица) и работника-исполнителя, их подписи, место и дата составления договора, его содержание, сроки выполнения работ, сумма и условия оплаты работ, порядок ее приемки, печать организации). Договоры регистрируются в бухгалтерии или в отделе кадров.

Выполненные по договорам работы оплачивают по счету-заявлению исполнителя, форму которого также разрабатывает сама организация. 8 нем указываются содержание заявления, фамилия и инициалы руководителя, на чье имя подается заявление, ссылка на договор, фамилия, имя, отчество и паспортные данные заявителя, его подпись, дата, сведения о льготах по налогам.

Основанием для оплаты работ по счету-заявлению служит резолюция организации.

Для оформления и учета приемки-сдачи работ, выполненных работником по трудовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы, можно использовать *акт о приемке работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы (форма № Т-73).* Акт является основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненных работ. Составляется работником, ответственным за приемку выполненных работ, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в бухгалтерию для расчета и выплаты исполнителю работ причитающейся суммы.

В акте указывают наименования выполненных работ, суммы оплаты за выполненные работы, суммы аванса и предоплаты и всего к выплате (с учетом аванса, предоплаты). Акт формы № Т-73 может применяться по трудовому и гражданско-правовому договору.

4.4. Синтетический учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Этот счет, как правило, пассивный. По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации, а по дебету — удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным выплатам.

Начисление и распределение оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 20 «Основное производство» (оплата труда производственных рабочих)

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (оплата труда рабочих вспомогательных производств)

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» (оплата труда цехового персонала)

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» (оплата труда общехозяйственного персонала)

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств)

Дебет других счетов издержек (28,44,45,91,97)

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на всю сумму начисленной оплаты труда)

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают, как уже отмечалось, по дебету счетов 07, 08, 10, 11, 15 и кредиту счета 70.

Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий, оплаты труда по работам, производимым за счет средств целевого финансирования и в процессе получения внереализационных или операционных доходов, отражают по дебету 91 «Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в имущество организации оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

В некоторых организациях создается резерв для оплаты отпусков работникам и выплаты вознаграждений за выслугу лет.

Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые отнесена начисленная заработная плата работников, и в кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Такой же проводкой оформляют начисление работникам вознаграждений за выслугу лет.

При натуральной форме оплаты труда, т. е. выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и др., составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет счетов 20,23,25 и др.
Кредит счета 70 } На сумму начисленной заработной платы

Дебет счета 70 Кредит счетов 90,91	На сумму выданной продукции, товаров, материалов в натуре по ценам реализации, включая НДС и акцизный налог
Дебет счетов 90,91 Кредит счетов 43,41,10	На производственную себестоимость готовой продукции, фактическую себестоимость товаров и материалов, выданных в порядке натуральной оплаты

Удержания из сумм начисленной оплаты труда списывают с кредита соответствующих счетов в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выдачу заработной платы и пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда>

Кредит счета 50 «Касса»

Не полученная в срок заработная плата оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Остатки не выданной в срок заработной платы (задепонированных сумм) по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 50 «Касса»

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, заполняемой по данным реестра невыданной заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год. Последующую выплату депонированной заработной платы осуществляют по расходному кассовому ордеру и отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 50 «Касса».

В последнее время многие организации выплачивают заработную плату работникам с использованием банковских пластиковых карт. Каждому работнику в этом случае открывается банковский счет на основе договора, заключаемого либо с работником, либо с работодателем (по заявлению работника).

После перечисления заработной платы на банковские счета работников всем им необходимо выдавать расчетный листок по форме, утвержденной работодателем. При этом выплата заработной платы в безналичной форме должна осуществляться не реже двух раз в месяц. Банки обязаны осуществить перечисление денежных средств клиента не позже следующего операционного дня после получения соответствующего платежного документа.

Расходы по выдаче и обслуживанию банковских карт несет либо работодатель, либо работник (с его согласия), либо работодатель и работник одновременно. Все расходы организации, связанные с ведением банковских счетов и выдачей банковских карт, следует включать в состав операционных расходов, а в налоговом учете — в составе внереализационных расходов. Сумма этих затрат уменьшает налогооблагаемую прибыль организации. В организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения, указанные затраты целесообразно включить в расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций.

Операции по выплате заработной платы по пластиковым карточкам оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	на сумму затрат по оформлению карточек и по обслуживанию карточных счетов
Дебет счета 76 Кредит счета 51 «Расчетные счета»	на перечисленные суммы указанных выше затрат
Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 51	перечисленные средства для зачисления на карточные счета
Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит счета 57	отражена выплата заработной платы работникам (при получении подтверждения банка)

4.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В соответствии со второй частью НК РФ с 1 января 2001 г. введен единый социальный налог, зачисляемый в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Объектом налогообложения для исчисления налога признаются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателям в пользу работников по всем основаниям.

Детальный перечень объектов налогообложения, налоговая база, доходы, не подлежащие налогообложению, налоговые льготы изложены во второй части НК РФ.

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2005 г. № 158-ФЗ «О внесении изменений в статью 241 части второй Налогового кодекса РФ, для налогоплательщиков с 1 января 2006 г. применяются следующие ставки социального налога:

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0%	3,2%	0,8/%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + +7,9%ссуг*/ы, превышающей 280000 руб.	8120 руб. + + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280000 руб.	5600 руб. + + 0,5% с суммы1 превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + + 10% с суммы превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.	12 480 руб.	3840 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2% с суммы превышающей 600000 руб.

Для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, налоговые ставки установлены в пределах 20 %, для организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны — в пределах 14%.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца. Банк не вправе выдавать своему клиенту-налогоплательщику средства на оплату труда, если последний не представил платежные поручения на перечисление налога.

Налогоплательщики представляют в Пенсионный фонд Российской Федерации сведения в соответствии с федеральным законодательством об индивидуальном персонифицированном учете в системе государственного пенсионного страхования.

Сумма налога, зачисляемая в составе социального налога в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на произведенные ими самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

В сроки, установленные для уплаты налога, налогоплательщики обязаны представить в Фонд социального страхования Российской Федерации сведения о суммах:

1) начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;

2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение;

3) направленных ими на приобретение путевок;

4) расходов, подлежащих зачету;

5) уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на медицинское страхование используется пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет имеет следующие субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Начисленные суммы в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, в фонды обязательного медицинского страхования относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и. в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 20 «Основное производство», других счетов производственных затрат

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1,2,3

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др., что оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1,2

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Оставшуюся часть отчислений по социальному страхованию перечисляют в соответствующие фонды: Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, в фонды обязательного медицинского страхования. Перечисление оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1,2,3

Кредит счета 51 «Расчетные счета»

Следует отметить, что отчисления на социальное страхование, пенсионное обеспечение и обязательное медицинское страхование производят от сумм оплаты труда не только работников, занятых производством про-

дукции (работ, услуг), но и работников непроизводственной сферы (жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений, объектов культурно-просветительной работы и др.). Начисленную оплату труда и отчисления на социальное страхование отражают по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (с кредита счетов 70, 69). По окончании месяца учтенные на счете 29 затраты списывают в зависимости от имеющихся источников финансирования в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» или счета 86 «Целевое финансирование» и др.

Помимо отчислений в Пенсионный фонд, фонд социального страхования и в фонды обязательного медицинского страхования организации производят отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Размер отчислений устанавливается в зависимости от класса профессионального риска в процентах к начисленной оплате труда и по всем основаниям (доходу) застрахованных, а в соответствующих случаях — к сумме вознаграждений по гражданско-правовому договору. На 2006 г. тарифы указанных отчислений установлены в размерах от 0,2 до 8,5%. Соответствующие организации инвалидов отчисления производят в размере 60% размера страховых тарифов.

За счет начисленных страховых взносов застрахованным работникам выплачивается пособие по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием и оплачивается отпуск (сверх установленного законодательством) на весь период лечения и проезда к месту лечения и обратно в связи с предоставлением путевки на санаторно-курортное лечение.

Организации могут осуществлять негосударственное пенсионное обеспечение своих сотрудников. Расходы на негосударственное пенсионное обеспечение являются расходами по обычным видам деятельности и учитываются по дебету счетов учета затрат на производство и расходов на продажу и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Если по условиям договора уплата пенсионного взноса производится разовым платежом, то сумма платежа вначале отражается по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с последующим ежемесячным равномерным списанием с этого счета на счета учета затрат на производство и расходов на продажу.

4.6. Учет удержаний из заработной платы

При начислении работникам организации заработной платы, оплаты труда по трудовым соглашениям, договорам подряда и по совместительству производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные удержания и удержания по инициативе организации.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам; за ущерб, нанесенный производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; денежные начеты; за товары, купленные в кредит, и др.

В соответствии с частью второй Налогового кодекса с 1 января 2001 г. подоходный налог заменен на налог на доходы с физических лиц.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение ряда налоговых вычетов (для лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней, на содержание ребенка (детей) и др).

Помимо перечисленных налоговых вычетов налогоплательщики имеют право на социальные, имущественные и профессиональные вычеты.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели; в сумме, уплаченной в налоговом периоде за обучение в образовательных учреждениях (до 38 тыс. руб.), а также за услуги по лечению (до 38 тыс. руб.).

Указанные вычеты предоставляются самому налогоплательщику и его детям. По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ (по установленному Правительством РФ перечню) сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов по сделкам, совершенным после 1 января 2005 г.

Имущественный вычет по НДФЛ можно получить:

При продаже жилья:

1. В полной сумме от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, которые принадлежали налогоплательщику более 3 лет.

2. В сумме, не превышающей 1 000 000 руб., при продаже перечисленного имущества, если оно принадлежало налогоплательщику менее 3 лет, или в сумме документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением такого имущества.

При продаже другого имущества:

1. В полной сумме от продажи имущества, которое принадлежало налогоплательщику 3 года и более.

2. В сумме документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением реализуемых долей в уставных капиталах организаций.

3. В сумме, не превышающей 125 000 руб., при продаже имущества, которое принадлежало налогоплательщику менее 3 лет, или в сумме документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением такого имущества.

При покупке (строительстве) жилья:

В сумме фактических расходов, связанных с приобретением жилья, но не более 1 000 000 руб.

При расчетах по кредитам, привлеченным для приобретения жилья:

В полной сумме, израсходованной на погашение процентов по всем видам целевых кредитов и займов на приобретение и строительство жилья, предоставленных любыми российскими организациями.

Имущественный вычет могут предоставлять:

1. Налоговые инспекции при подаче декларации по НДФЛ за истекший год (по всем видам операций с жильем).

2. Бухгалтерии предприятий (налоговые агенты) в течение года при покупке (строительстве) жилья.

Профессиональные вычеты предоставляются категориям налогоплательщиков в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных или в установленных размерах (на создание научных разработок — в размере 20% к сумме начисленного дохода, за открытие, изобретение и создание промышленных образцов — в сумме 30% от дохода, полученного за первые 2 года использования, и т. п.).

Налоговая ставка на доходы физических лиц установлена в размере 13%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных Налоговым кодексом размеров;
- страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения установленных Налоговым кодексом размеров;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения установленной суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок менее шести месяцев) и 9 % годовых по вкладам в иностранной валюте;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиком заемных средств в части превышения установленных Налоговым кодексом размеров, за исключением доходов в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученными от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств.

Налоговая ставка устанавливается в размере:

» 30% в отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ;

- 6% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организации, полученных в виде дивидендов;
- 9% в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Удержания по исполнительным листам. Порядок удержания алиментов определен Семейным кодексом РФ, вступившим в силу в марте 1995 г., и Временной инструкцией о порядке удержания алиментов по исполнительным документам, переданным для производства взыскания предприятиям, учреждениям и организациям (утверждена Министерством юстиции Российской Федерации 10 сентября 1993 г. №94н).

Алименты выплачиваются на основании следующих документов:

а) соглашения об уплате алиментов, которое заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем, а при недееспособности указанных лиц — между их законными представителями. Соглашение заключается в письменной форме, подлежит нотариальному удостоверению и имеет силу исполнительного листа;

б) решения суда по исполнительному листу (при отсутствии соглашения об уплате алиментов);

в) заявления плательщика алиментов, если он изъявил желание добровольно платить алименты (без решения суда или указанного ранее соглашения) и подал заявление об уплате алиментов в бухгалтерию по месту своей работы.

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале **или** карточке и хранят как бланки строгой отчетности.

О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и взыскателю.

В письменных заявлениях работников организации о добровольной уплате алиментов они обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты, адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов (на содержание несовершеннолетних детей в твердой денежной сумме или в размере: на 1 ребенка — $^1/_4$> на 2 детей — Уз. на 3 детей и более — 50% заработка (дохода), но не менее суммы, установленной законодательством, а на содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц — в твердой денежной сумме).

Если работник, добровольно уплачивая алименты, подал заявление о прекращении взыскания или сменил место работы, то организация обязана сообщить в суд по месту нахождения организации и взыскателя о прекращении взыскания.

Взыскание алиментов производится со всех видов дохода и дополнительного вознаграждения как по основной, так и по совмещаемой работе, с дивидендов, пособий по государственному социальному страхованию, сумм, выплачиваемых в возмещение ущерба в связи с утратой трудоспособности вследствие увечья или иного повреждения здоровья. Алименты не взыскивают с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и иных выплат, не носящих постоянного характера.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение банка на основании его письменного заявления.

Удержания за причиненный материальный ущерб. Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым кодексом РФ.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность. Полная ответственность возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между организацией и работником, отвечающим за сохранность соответствующего имущества (состоящим в штате организации, совместителем, временным сезонным рабочим). Договор заключается в двух экземплярах, один из которых хранится у организации, а другой — у работника.

Полная материальная ответственность возникает при получении работником какого-либо имущества по разовой доверенности или другим разовым документам под отчет в случае, когда ущерб причинен недостачей, умышленным уничтожением или порчей какого-либо имущества и когда ущерб причинен в состоянии наркотического опьянения или он

явился следствием преступных действий работника, установленных приговором суда.

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных на личное использование, если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных законодательством.

Размер причиненного ущерба определяют по фактическим потерям по данным бухгалтерского учета. При хищении, недостаче, умышленной порче размер ущерба определяют исходя из рыночных цен на соответствующие виды имущества, а по импортным материальным ценностям — по таможенной стоимости с учетом уплаченных таможенных пошлин, налоговых платежей и других затрат.

Удержания из начисленной заработной платы отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов:

68 «Расчеты по налогам и сборам» (на сумму налога на доходы физических лиц);

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов);

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на суммы по исполнительным документам), других счетов.

Погашение задолженности перед бюджетом по удержаниям отражают по дебету счета 68 с кредита счета 51 «Расчетные счета», а по алиментам — по дебету счета 76 с кредита счетов 50 «Касса» (при выдаче удержанных сумм из кассы), 51 «Расчетные счета» (при переводе по почте или зачислении на счет получателя в банке).

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на активном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В дебет счета 73 относят суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (на балансовую стоимость недостающих испорченных ценностей), счета 98 «Доходы будущих периодов» (на разницу между балансовой стоимостью недостающих испорченных ценностей и суммой, взыскиваемой с виновных лиц, — как правило, рыночной стоимостью), счета 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73, субсчет 2, отражают погашение сумм материального ущерба в корреспонденции со счетами:

50, 51 — на сумму внесенных платежей;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму удержаний из заработной платы;

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей ввиду необоснованности иска» — на суммы, которые по решению суда не могут быть взысканы с виновного лица из-за его неплатежеспособности.

4.7. Вопросы для самоконтроля

1. Как учитываются состав и численность работников организации?
2. Как организован табельный учет?
3. Как осуществляется учет выработки?
4. Как ведется аналитический учет расчетов с рабочими и служащими?
5. Как осуществляется синтетический учет расчетов по оплате труда?
6. Как организуется и какое значение имеет контроль за использованием фонда заработной платы?
7. Какие удержания можно осуществлять из начисленной работникам заработной платы?
8. Каковы нормативы отчислений в фонды социального назначения?
9. Каков порядок расчета средней заработной платы работников?
10. Какова налоговая ставка на доходы физических лиц?

Глава 5

КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ЭЛЕМЕНТАМ ЗАТРАТ

5.1. Понятия «расходы», «затраты», «издержки»

Затраты — это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели. В этом определении следует выделить три момента:

- первый — затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- второй — величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- третий — понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами. Такими задачами могут быть производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и т. п. Без указания цели понятие затрат становится неопределенным, ничего не означающим.

От понятия «затраты» следует отличать понятие «расходы».

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и в Налоговом кодексе РФ.

Согласно ПБУ 10/99, расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества. Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- » в виде авансов, задатков в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Приведенный перечень выбытия активов, не признаваемых расходами, показывает, что понятие «расходы» предусматривает ограничение по цели использования ресурсов. Например, затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами. К расходам будут отнесены лишь амортизированные отчисления по приобре-

тенным основным средствам. Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о прибылях и убытках.

Помимо понятий «затраты» и «расходы» в учетной практике используется понятие «издержки обращения».

Данное понятие в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания и соответствует понятию «расходы по обычным видам деятельности».

5.2. Классификация расходов организации по видам деятельности

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности — это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

Прочие расходц — это расходы, не связанные с основной деятельностью организации: по осуществлению финансовых вложений, продаже имущества (кроме готовой продукции и товаров) и т. п.

Прочие расходы подразделяются на:

- операционные расходы;
- внереализационные расходы;
- чрезвычайные расходы.

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки» (подробно они будут рассмотрены в гл. 8).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к операционным расходам.

В соответствии с Налоговым кодексом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками (п. 1 ст. 252).

На основе классификации расходов организации по видам деятельности составляется отчет о прибылях и убытках. Прибыль или убыток от проданной продукции определяется вычитанием из выручки от продажи продукции ее себестоимости.

В бухгалтерском учете используются различные показатели себестоимости продукции — себестоимость проданной продукции, производственная себестоимость и др.

Себестоимость проданной продукции — это затраты на ее производство и продажу.

Производственная себестоимость — это затраты на производство выпущенной продукции. При этом различают показатели полной и неполной производственной себестоимости. При исчислении **полной производственной себестоимости** в ее состав включают общехозяйственные расходы. **Неполная производственная себестоимость** исчисляется без общехозяйственных расходов.

В приведенных определениях себестоимости продукции подчеркивается, что в себестоимость продукции включаются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом. В связи с этим, как правило, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих отчетных периодов.

Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо осуществить классификацию затрат по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и т. п.).

Кроме того, с целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям — для принятия решений и контролю и регулированию.

Таким образом, дополнительно к рассмотренной классификации расходов организации целесообразно затраты классифицировать по следующим трем направлениям:

- для исчисления себестоимости продукции;
- для принятия решений;
- для контроля и регулирования.

5.3. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции

Для исчисления себестоимости продукции затраты классифицируют по следующим признакам.

Признаки классификации	Подразделения затрат на виды
1. По отношению к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
2. По экономическому содержанию	По элементам затрат и статьям калькуляции

Окончание табл.

Признаки классификации	Подразделения затрат на виды
3. По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
4. По составу однородности	Одноэлементные и комплексные
5. По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
6. По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
7. По участию в процессе производства	Производственные и внепроизводственные
8. По эффективности	Производительные и непроизводительные
9. По отражению в бизнес-плане	Планируемые и непланируемые
10. По возможности нормирования	Нормируемые и ненормируемые
11. По временным периодам	Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих периодов

По отношению к себестоимости продукции затраты делят на включаемые и не включаемые в себестоимость продукции.

Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы затрат стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода. Следовательно, к **включаемым в себестоимость продукции затратам** относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию.

Не включаются в себестоимость выпущенной продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение не израсходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.

К незавершенному производству относят затраты на не законченную производством продукцию. Например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным Производством.

По экономическому содержанию расходы группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Элементы затрат. В соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Полученные по элементам расходов данные необходимы для определения финансового результата по обычным видам деятельности за отчетный период, разработки бизнес-планов, определении объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчисления показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т. п.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не осуществляется выделение расходов на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

Налоговым кодексом предусмотрено выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- сумма начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Статьи калькуляции. Статьи калькуляции — это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях (43) и проектом методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (42) рекомендуется следующая группировка расходов по статьям калькуляции:

1) «Сырье и материалы»;
2) «Возвратные отходы» (вычитаются);
3) «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»;
4) «Топливо и энергия на технологические цели»;
5) «Затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг»;
6) «Отчисления на социальные нужды»;
7) «Расходы на подготовку и освоение производства»;
8) «Общепроизводственные расходы»;
9) «Общехозяйственные расходы»;
10) «Потери от брака»;
11) «Прочие производственные расходы»;
12) «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей — себестоимость проданной (реализованной) продукции.

Организации могут вносить изменения в приведенную номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, зарплата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

По составу однородности различают одноэлементные и комплексные расходы.

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента (заработная плата, амортизация и др.).

Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

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

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, основная зарплата производственных рабочих, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на продажу и некоторые другие.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции. Например, в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

Нередко основные расходы отожАествляют с прямыми, а накладные — с косвенными. Накладные расходы действительно распределяют между объектами учета затрат и калькулирования косвенным способом. Вместе с тем значительная часть основных расходов также распределяется по соответствующим объектам косвенным способом: основная часть

вспомогательных материалов, отчисления на социальные нужды и др. В ряде производств даже сырье и основные материалы распределяются по объектам учета и калькулирования косвенным способом — пропорционально нормам расхода сырья и материалов, рецептурным нормам и т.п.

Способы распределения косвенных расходов зависят от вида распределяемых расходов, технологической особенности производства продукции и ряда других факторов. Например, отчисления в единый социальный налог распределяют по объектам пропорционально оплате труда работников; общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между объектами различными способами пропорционально оплате труда работников, плановым и сметным затратам и т. п.

Следует отметить, что несмотря на близость названий некоторых статей в группировках по элементам затрат и статьям калькуляции содержание их существенно отличается.

Например по статье калькуляции «Сырье и материалы» отражают стоимость израсходованных материальных ресурсов не только покупных (как в группировке по элементам затрат), но и собственного производства. Кроме того, по калькуляционной статье «Сырье и материалы» отражают стоимость только тех материалов, расход которых непосредственно связан с производством продукции (работ, услуг). Стоимость материалов, израсходованных на управленческие нужды и при продаже продукции, отражается по статьям калькуляции «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на продажу».

В зависимости **от периодичности** затраты делятся на **текущие и единовременные.** К текущим относятся затраты, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов, к единовременным (однократным) — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. Единовременные расходы часто называют дискреционными затратами.

По участию в процессе производства различают производственные и внепроизводственные затраты (расходы периода).

Производственные затраты непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, и они включаются в их себестоимость. К производственным затратам относят материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления в единый социальный налог, потери от брака, общепроизводственные расходы и прочие производственные расходы.

Внепроизводственные затраты (расходы периода) непосредственно не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказание услуг и не включаются в производственную себестоимость. Они списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции (на счет 90 «Продажи»). К расходам периода относят расходы по продаже продукции (коммерческие расходы).

Значительная часть расходов на продажу прямым путем относится на себестоимость проданной продукции (упаковочные и тарные материалы, транспортные расходы и т. п.). Часть расходов на продажу распределяется между видами проданной продукции косвенным способом пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т. п.

Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) или относиться к расходам периода в зависимости от принятого в организации порядка их списания. Если в учетной политике предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости продукции, то общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство, т. е. включаются в состав производственных расходов. При исчислении неполной производственной себестоимости продукции общехозяйственные расходы относят к расходам периода и списывают на счет 90 «Продажи».

По эффективности различают производительные и непроизводительные затраты.

Производительными считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

Непроизводительные затраты являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

Производительные затраты планируются, поэтому они называются **планируемыми.** Непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их считают **непланируемыми.**

По возможности нормирования затраты делятся на нормируемые и ненормируемые. **Нормируемые затраты** поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации (материальные затраты, основная заработная плата производственных рабочих и некоторые другие).

Ненормируемые — это затраты, по которым нормы не устанавливаются (потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т. п.).

Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также Налоговым кодексом для целей налогообложения.

К **нормируемым расходам** для целей налогообложения относят: командировочные и представительские расходы; суммы выплаченных подъемных, в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу. Все остальные расходы организаций для целей налогообложения являются ненормируемыми.

Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

По временным периодам осуществления различают затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.

Затраты предшествующих отчетных периодов представлены в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Затраты отчетного периода — это расходы, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции.

Расходы будущих периодов — затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

5.4. Классификация затрат для принятия решений

Для принятия управленческих решений затраты подразделяются на следующие виды:

- переменные, полупеременные и постоянные;
- принимаемые в расчет и не принимаемые;
- явные и альтернативные;
- безвозвратные;
- инкрементные и маргинальные.

По отношению к объему производства затраты подразделяют на переменные, условно-переменные (полупеременные) и постоянные.

К **переменным** относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции, — сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др. Помимо прямых материальных и трудовых затрат переменными расходами являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат — вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата оператора на компьютерах и т. п.

В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается. Например, при закупке сырья и материалов большими партия-

ми поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованных сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда других факторов. Все эти факторы должны приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.

Условно-переменные (или полупеременные затраты) зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная.

Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних и международных телефонных разговоров (переменная часть). Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых часть затрат являются переменными по отношению к объему производства, а часть — постоянными.

По условно-переменным расходам при их планировании и оценке нужно пользоваться исчисленными коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства. Примерные коэффициенты зависимости расходов по содержанию и эксплуатации оборудования от объема производства приведены ниже.

Указанные коэффициенты зависимости определяют, как правило, методами корреляционного анализа.

Статьи затрат	Коэффициент зависимости
1. Амортизация оборудования и транспортных средств	0,2
2. Эксплуатация оборудования (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии и т. п.)	0,8
3. Текущий ремонт оборудования и транспортных средств	0,6
4. Внутризаводское перемещение грузов	0,7
5. Прочие расходы	0,3
Итого	0,6

Размер постоянных затрат почти не зависит от изменения объема производства продукции. К постоянным расходам относят амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработную плату управленческого персонала, арендные платежи и др. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы.

В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратная пропорциональная зависимость.

Например, если при объеме производства продукции в 100 тыс. руб. общехозяйственные расходы составляют 20 тыс. руб., то в расчете на единицу продукции (1 руб.) эти расходы составляют 20 коп.

При увеличении объема производства вдвое общехозяйственные расходы не изменяются, а в расчете на единицу продукции они составляют 10 коп. (20 тыс. руб.: 200 тыс. руб.), или в 2 раза меньше, чем при первоначальном объеме производства.

Следует отметить, что в составе общехозяйственных расходов какая-то их часть может оказаться зависимой от объема производства. Например, при значительном увеличении объема производства может быть увеличена заработная плата менеджерам, как правило, улучшается их техническое оснащение (мобильными телефонами, транспортом и др.), может возрасти стоимость телефонных переговоров и т. п.

Постоянные расходы, оставаясь независимыми от объема производства, могут изменяться под влиянием других факторов (роста цен при инфляции и т. п.).

Эти изменения принимают во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой. Они должны учитываться при планировании этих постоянных расходов на следующие периоды.

Вместе с тем указанные и другие подобные изменения, как правило, не оказывают существенного влияния на величину общехозяйственных расходов и поэтому в планировании, учете и контроле общехозяйственные расходы принимаются в качестве постоянных.

Следует отметить, что затраты являются постоянными только в пределах определенного уровня деловой активности (объема производства или продаж). При существенном изменении уровня деловой активности (релевантного уровня) изменяются и постоянные расходы. Поэтому если рассматривать постоянные расходы за длительный период времени (несколько лет), то можно заметить ступенчатый характер изменения постоянных расходов.

Принимаемые и не принимаемые в расчет (релевантные и нерелевантные)

Принимаемые в расчет затраты (релевантные) — это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. **Не принимаемые в расчет затраты** (нерелевантные) не имеют отношения к принимаемому решению.

Пример. Необходимо решить вопрос о выборе транспортных средств для поездок одного или нескольких представителей организации города Иваново в Москву.

При использовании поезда (выходит из города поздно вечером и приходит в другой город рано утром) стоимость поездки на одного работника составляет 850 руб. (500 руб. — стоимость билетов; 300 руб. — суточные; 50 руб. — оплата постельного белья).

Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты. К таким затратам отнесены:

- стоимость бензина — 700 руб.;
- заработная плата водителя — 200 руб.;
- отчисления на социальные нужды — 52 руб.;
- итого 952 руб.

Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему и некоторые другие в расчет не были приняты, поскольку они не зависят от принимаемого решения.

На основании осуществленных расчетов можно сделать вывод о целесообразности использования поезда для поездки одного сотрудника в г. Москва. При поездке двух—четырех сотрудников выгоднее использовать служебный транспорт.

Явные затраты — это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг).

Альтернативные (вмененные) затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативных вариантов из нескольких. Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных ресурсах.

Пример. Организация имеет 10 грузовых автомобилей, занятых перевозкой строительных материалов. Поступил заказ на перевозку мебели, для выполнения которого нужно выделить одну машину. При отказе от перевозки десятой части строительных материалов сумма дохода уменьшится на 50 тыс. руб. Эта сумма считается вмененными затратами. Величина вмененных затрат должна быть компенсирована при заключении договора на перевозку мебели.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Указанные расходы иногда называют «воображаемыми».

Безвозвратные затраты (затраты истекшего периода) — это затраты, которые уже возникли в результате ранее принятого решения. На сумму понесенных затрат уже не могут повлиять никакие альтернативы. К безвозвратным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на операционные расходы (при продаже и списании имущества). К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и т. п.

Инкрементные и маргинальные затраты

Инкрементные (приростные, или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнитель-

ной продукции или продаже дополнительных товаров. Если, например, в результате дополнительного выпуска продукции затраты увеличатся на 500 тыс. руб., то эта сумма составляет инкрементные затраты.

Маргинальные (предельные) затраты — это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

5.5. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования

Для осуществления процесса контроля и регулирования затраты классифицируют на:

- регулируемые и нерегулируемые;
- в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы.

По возможности регулирования менеджером расходы делятся на регулируемые и нерегулируемые.

Регулируемыми называются расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления.

Нерегулируемые расходы не зависят от решений менеджера (как правило, низших уровней управления).

Для руководителя организации почти все расходы организации являются регулируемыми. Для руководителя цеха регулируемыми являются затраты в пределах цеха. Общехозяйственные расходы для него — нерегулируемые. Для бригадира регулируемыми являются только затраты в пределах бригады, цеховые расходы — нерегулируемые.

Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности за величины расходов по каждому менеджеру и исполнителю.

По возможности осуществления контроля за затратами они подразделяются на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации. **Неконтролируемые затраты** не поддаются контролю со стороны работников организации (повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и т. п.).

Система контроля за затратами предусматривает их деление на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана, сметы. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами.

5.6. Основные принципы учета затрат на производство

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделен в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимо-

стью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В нашей стране крупные организации в последнее время наряду с осуществлением финансового учета стали также вводить систему учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции для целей управленческого учета. Однако в большей части организаций учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

Организация учета затрат на производство в финансовом учете основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции, согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции — четкое определение состава производственных затрат.

В нашей стране для осуществления финансового учета состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены Налоговым кодексом и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (15), которые определили издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и др.).

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении порядка начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, тарифов отчислений на социальные нужды и др.

На основе Налогового кодекса и ПБУ 10/99 министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны и др. разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных организаций.

Для целей управленческого учета организации сами устанавливают принципы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции с учетом поставленных задач и особенностей функционирования организации. Основные задачи системы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции изложены в параграфе 13.1.

5.7. Система счетов для учета затрат на производство

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Потери от брака», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов». По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту — их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств, а также обслуживающих производств и хозяйств.

С кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

План счетов 2000 г. и другие основные нормативные документы по бухгалтерскому учету разрешают организациям применять несколько методик группировки и списания затрат на производство в зависимости от технологических, организационных и других особенностей предприятия и целевой установки системы управления.

Ранее применявшаяся методика группировки и списания затрат на производство основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции.

Прямые расходы учитываются на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные — на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца косвенные расходы списываются со счетов 25 и 26 на калькуляционные счета издержек производства и определяется фактическая производственная себестоимость продукции. Затем фактическая производственная себестоимость продукции списывается со счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи» и др.

Вновь введенная методика группировки и списания затрат на производство предусматривает разделение затрат на переменные, условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

Прямые переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23, 29. Косвенные условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают с этого счета на счета 20,23,29. Условно-постоянные расходы учитывают на счете 26 и в конце месяца списывают со счета 26 в дебет счета 90 «Продажи».

Ниже приведены основные хозяйственные операции по счетам учета затрат на производство и показан порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета (см. рис. 5.1).

Хозяйственные операции за месяц

	руб.
1. Отпущены материалы	500000
В том числе:	
на производство продукции	400000
на цеховые нужды	50000
на общехозяйственные нужды	40000
на затаривание и упаковку продукции	10000
2. Начислена заработная плата	100000
В том числе:	
рабочим основного производства	80000
персоналу цехов	10000
персоналу заводоуправления	8000
работникам по реализации продукции	2000
3. Начислено в фонд социального страхования, пенсионный фонд и фонды обязательного страхования	26000
4. Начислена амортизация по основным средствам	60000
В том числе:	
по основным средствам цехов	40000
по основным средствам заводоуправления	20000
5. Списаны общепроизводственные расходы	102600
6. Списаны общехозяйственные расходы	70080
7. Оприходовано готовой продукции по фактической себестоимости	673480
8. Отгружена покупателю продукция в сумме (включая НДС - 180 000 руб.)	1180000
9. Поступили платежи за проданную продукцию	1180000
10. Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	673480
11. Списаны коммерческие расходы	12520
12. Начислен НДС	180000
13. Списан финансовый результат продажи продукции	314000

Счет 10 «Материалы»

Дебет	Кредит
	1) 500000

От 70 «Расчет с персоналом т опта труда.

Дебет	Кредит
	2) 100000

Опт 69 «Расчеты по социальному стрмманию»

Дебет	Кредит
	3) 26000

Счет 02 -Амортизация оснаамых средств»

Дебет	Кредит
	4) 60 000

Счет 2S «Общопрапводслввнныв расходы.

Дебет			Кредит
11	50 000	5)	102 «Ю
2)	10000		
3)	2000		
4)	40 000		
Об.	102 600	об.	102 600

Ст 26 «Общвхмяйстмннм расходы.

Дебет			Кредя
1)	40000	В)	70OS0
2)	N00		
9)	гоео		
4)	20 000		
Об.	70 080	06.	70 0ВО

От 44 .Расходынвпрдач-

Дебет			Кредит
1)	10 000	111	12 520
г)	2000		
3)	5»		
08.	12 520	Об.	12 520

Счет 20 'Основное производство-

Дабет			Кредит
1)	400000	7)	673 480
2)	80 000		
3)	20 000		
5)	102 600		
6)	70 080		
Об.	673 480		

Счет 43 «Готовая продукция»

Дебет			Кредит
7)	673 4В0	10)	673480

Счет 62 -Расчеты с покупателями-

Дебет			Кредит
в)	1180 000	в)	1180000

Счет « .Продажи-

Дебет			Кредит
10)	673 480	8)	ПВО 000
11)	12 520		
12)	190 000		
13)	314 000		
Об.	1180000	Об.	1 180 000

Счет 51 «Расчетные счета»

Дебет			Кредит
9)	ПВО 000		

Счет 90 «Прибыли и убытки»

Дебет			Кредит
		13]	314 000

Счет 68 <Ркч«ты по налогам и сборам*

Дебет			Кредит
		12)	180 000

Рис. 5.1. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета

5.8. Учет расходов по элементам затрат

Экономический элемент расходов — это однородный их вид, который невозможно разложить на составные части. В качестве примера такого вида расхода можно указать стоимость покупной электроэнергии.

Однако на практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты — материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты (ПБУ 10/99).

Налоговым кодексом, как уже отмечалось, отчисления на социальные нужды не выделены в отдельный элемент расходов.

Материальные затраты отражают стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации;
- « работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности;
- топлива всех видов, приобретаемого со стороны и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;
- « потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли и некоторых других материальных потерь.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Под **возвратными отходами производства** понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, Утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции) для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;
- по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 Налогового кодекса РФ.

В затраты на оплату труда включают любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также затраты, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) или коллективными договорами.

Перечень начислений и выплат, включаемых в расходы на оплату труда для целей налогообложения, приведен в ст. 255 Налогового кодекса РФ.

По статье *«Отчисления на социальные нужды»* отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

По статье *«Амортизация внеоборотных активов»* отражают сумму амортизационных отчислений по основным средствам, материальным ценностям, предоставляемым организацией за плату во временное пользование (доходным вложениям в материальные ценности), и нематериальным активам.

Состав амортизируемых активов установлен ПБУ 6/01 и 14/2000 (см. гл. 3), а для целей налогообложения — Налоговым кодексом РФ (ст. 256).

По статье *«Прочие затраты»* отражают налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за выбросы (сборы) загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным кредитам, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вы-

числительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), отчисления в ремонтный фонд, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Раскрытие информации о затратах в разрезе элементов в бухгалтерской отчетности. Сведения о расходах организации по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат приведены в разделе «Расходы по обычным видам деятельности» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Кроме того, данные о суммах амортизации амортизируемого имущества (нематериальных активов, основных средств и доходных вложений в материальные ценности) приведены в соответствующих раздела Приложения к бухгалтерскому балансу.

5.9. Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные отличия понятий «издержки», «расходы», «затраты».
2. Изложите понятие «расходы по обычным видам деятельности».
3. Назовите целевое назначение группировок затрат по элементам затрат и статьям калькуляции.
4. Идентичны ли понятия «прямые расходы» и «основные расходы»?
5. Назовите основные направления классификации расходов по обычным видам деятельности.
6. Укажите, какие расходы нормируют для целей налогообложения прибыли.
7. Назовите статьи калькуляции, рекомендуемые для промышленных организаций.
8. По каким элементам затрат осуществляется учет в России для целей бухгалтерского учета?
9. Каково основное отличие переменных расходов от постоянных?
10. Меняется ли величина постоянных расходов в расчете на единицу продукции при изменении объема производства?
11. Приведите примеры переменных, полупеременных и постоянных расходов.
12. Каково понятие вмененных затрат?
13. Каково отличие инкрементных затрат от маргинальных?
14. Каково назначение деления затрат на регулируемые и нерегулируемые?
15. Приведите пример неконтролируемых со стороны работников организации затрат.
16. Приведите пример безвозвратных затрат.

Глава 6

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ

6.1. Понятие готовой продукции (работ, услуг) и ее оценка

Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Работы и **услуги** — это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т. п.) и услуг (консультационных, транспортных и т. п.), выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работникам организации на условиях оплаты.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции. Например, количество выработанной каустической соды выражается в тоннах условной массы, консервов — в условных банках и т. д.

Оценка готовой продукции. В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость (полная и неполная);
- нормативная себестоимость (полная и неполная);
- договорные цены;
- другие виды цен.

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Преимуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

Договорные цены применяются преимущественно при стабильных ценах.

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости, договорных и других видов цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (проданную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет (табл. 6.1) с использованием средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

Таблица 6.1

Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции

№ п/п	Показатель	По твердым учетным ценам	По фактической себестоимости	Отклонения (+, -)
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	300 000	306000	+6000
2	Поступило из производства	2 700 000	2 724 000	+24000
3	Итого	3 000 000	3 030 000	+30 000
4	Отношение отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам, % (гр. 5, стр. 3 : гр. 3, стр. 3)	X	X	1,0
5	Отгружено готовой продукции	2 500 000	2 525 000	+25 000
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	500 000	505 000	+5000

По данным табл. 6.1 эта величина оказалась равной 1% стоимости по учетным ценам.

Умножением стоимости отгруженной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца на исчисленный процент определяют, какая часть отклонений относится на отгруженную и оставшуюся на складе продукцию: (2 500 000-1:100 = 25 000; 2 500 000 + 25 000 = = 2 525 000).

500 000 • 1:100 = 5000; 500 000 + 5000 = 505 000.

Подобный расчет составляется и при использовании сокращенной производственной себестоимости. В этом расчете нет необходимости, если предприятие использует для учета выпуска продукции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

На практике указанные в табл. 6.1 расчеты составляются по однородным группам товаров (примерно с одинаковой рентабельностью), что обеспечивает большую точность в расчетах отклонений.

6.2. Документальное оформление движения готовой продукции

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными документами.

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать форму № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Методическими указаниями по учету МПЗ (32) рекомендуется следующий порядок учета отпуска готовой продукции.

Накладные формы № М-15 выписываются на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах, и все они передаются в бухгалтерию для регистрации в **журнале регистрации накладных** на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

Из бухгалтерии подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (или другое аналогичное подразделение организации). Один экземпляр накладной передается кладовщику (или другому материально ответственному лицу), другой служит основанием для выписки счета-фактуры, третий и четвертый передаются получателю готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель обязан расписаться в получении продукции.

При вывозе продукции через пропускной пункт один экземпляр накладной (четвертый) остается у службы охраны, а третий экземпляр передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз.

Служба охраны записывает накладные в журнал регистрации грузов и затем передает накладные в бухгалтерию по описи, где на их основе делают отметки о вывозе в **журнале регистрации накладных на вывоз** (продажу) готовой продукции. Счета-фактуры выписываются в двух экземплярах. Первый экземпляр не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в **книге продаж** и начисления НДС.

В последнее время многие организации применяют бескарточный метод учета готовой продукции. При данном методе с помощью ЭВМ ежедневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции относительно складов (других мест хранения). Остатки готовой продукции периодически инвентаризируют. *Ш*

На автоматизированных складах вместо карточек складского учета используют, как правило, оперативные машинограммы и видеограммы

остатков и движения готовой продукции по каждому наименованию и виду.

Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру-ценник. Помимо ценника разрабатываются справочники продукции, в которых содержатся сведения об облагаемой и не облагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

Данные платежных документов по отгруженной продукции ежедневно записывают в **ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг).** В ведомости указывают дату и номер платежного документа, наименование поставщика, количество отгруженной продукции по ее видам, суммы, предъявляемые по счетам, и делают отметку об оплате счетов. Ведомость является формой аналитического учета товаров отгруженных. Готовую продукцию в ведомости отражают по учетным и отпускным ценам.

6.3. Синтетический учет выпуска готовой продукции

Учет выпуска продукции по фактической себестоимости. Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий, учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют отклонение фактической себестоимости оприходованной готовой продукции от стоимости ее по учетным

ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно».

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно оприходовать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

Сельскохозяйственные организации учитывают движение сельскохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счетов 45 или 90.

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

Особенности учета выпуска продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости.

По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту — нормативную или плановую себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счета 40.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других счетов (10, 11, 21, 28, 41 и др.).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на 1 -е число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию — способом «красное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции

от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

- по полной фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40 и общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство);
- по полной нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40 и общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство);
- по неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи» и не используется счет 40);
- по неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

6.4. Учет отгруженной продукции

Отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то для учета такой отгруженной продукции используют счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке указанной продукции она списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

После получения извещения о признании выручки от продажи продукции поставщик списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи». Одновременно стоимость продукции по цене реализации (включая НДС и акцизы) отражается по кредиту счета 90 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На счете 45 «Товары отгруженные» указываются также готовые изделия и товары, переданные другим предприятиям для продажи на комиссионных и иных подобных началах. При отпуске таких изделий они списываются с кредита счетов 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные». При поступлении извещения от комиссионера о продаже переданных ему изделий они списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» с одновременным от-

ражением по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывается по фактической или нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 20 «Основное производство» или 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие комплексные услуги (строительные, научные, проектные, геологические и др.), могут признавать продажу продукции, работ и услуг (а следовательно, и прибыль):

а) в целом за законченную и сданную заказчику работу;

б) по отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант является традиционным, и учет продажи продукции осуществляется по одному из уже изложенных методов учета продажи продукции, работ, услуг.

При втором варианте расчет производится по законченным этапам или комплексам, имеющим самостоятельное значение, или осуществляется авансирование заказчиком организации до полного окончания работ в размере договорной стоимости. При втором варианте используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету этого счета учитывают стоимость оплаченных заказчиком и законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке и отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 на дебет счета 90. Суммы поступившей оплаты отражают по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 46 в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и на сумму, полученную в окончательный расчет в дебет счетов по учету денежных средств.

6.5. Учет расходов на продажу

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции.

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих производственную деятельность, включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);
- расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т. п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор);
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям, в соответствии с договорами;
- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;
- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т. п.).

Для целей налогообложения в соответствии с п. 4 ст. 264 гл. 25 НК РФ к расходам организации на рекламу относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Указанные расходы на рекламу принимаются к вычету при определении налоговой базы по налогу на прибыль без ограничений при наличии документов, подтверждающих эти расходы.

Расходы на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы принимаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки от продажи товаров (работ, услуг).

Для учета расходов на продажу используют активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

счета 10 «Материалы» — на стоимость израсходованной тары;

счета 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;

счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Аналитический учет по счету 44 ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу по указанным ранее статьям расходов по видам и статьям расходов.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом.

Списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 44 «Расходы на продажу»

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

6.6. Вопросы для самоконтроля

1. В какой оценке и как учитывают готовую продукцию на складе?
2. Какими документами оформляются поступление продукции из производства и отпуск со склада покупателю?
3. Каков состав расходов на продажу и как они учитываются и распределяются?
4. На каких счетах ведется учет реализации продукции и какую они имеют структуру?
5. В какой оценке может отражаться в балансе готовая и отгруженная продукция?

Глава 7

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ, РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

7.1. Учет кассовых операций и денежных документов

Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов, на счетах в банках, в выставленных аккредитивах и открытых особых счетах, чековых книжках и т. п. Порядок хранения и расходования денежных средств в кассе установлен инструкцией Центрального банка РФ от 4 октября 1993 г. «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации». В соответствии с этим документом организации независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые Центральным банком РФ в соответствии с законодательством РФ. Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме. Прием наличных денег организациями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин. Наличные деньги, полученные организациями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

Ведение кассовых операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. В кассе можно хранить небольшие денежные суммы в пределах установленного банком лимита для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других небольших платежей. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение 3 рабочих дней в период выплаты заработной платы работникам организаций, пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий и премий (в районах Крайнего Севера — 5 дней).

Поступление денег в кассу и выдачу из кассы оформляют **приходными и расходными кассовыми ордерами.** Суммы операций записывают в ордерах не только цифрами, но и прописью. Приходные ордера подписывает главный бухгалтер или лицо, им уполномоченное, а расходные — руководитель организации и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях имеется разрешительная подпись руководителя организации, подпись руководителя на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены четко и ясно чернилами или шариковыми ручками или выписаны на пишущей (вычислительной) машине. Подчистки, помарки или исправления, хотя бы и оговоренные, в этих документах не допускаются. Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

Заработную плату, пенсию, пособия по временной нетрудоспособности, премии, стипендии выдают из кассы не по кассовым ордерам, а по платежным и расчетно-платежным ведомостям, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером. При получении денег рабочие и служащие расписываются в платежной ведомости.

Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в **кассовую книгу,** которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя организации и главного бухгалтера. В конце рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги операций за день и выводит остаток денег в кассе на следующий день. Записи в кассовой книге ведут шариковой ручкой или чернилами через копировальную бумагу на двух листах. Один лист книги отрывной, его сдают в конце дня со всеми приходными и расходными документами в качестве отчета по кассовым операциям под расписку в кассовой книге. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера организации.

При условии обеспечения полной сохранности документов кассовую книгу можно вести автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги». Одновременно формируется машинограмма «Отчет кассира». Обе названные машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

В малых организациях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего может исполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации при условии заключения с ним договора о материальной ответственности.

В сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров производится внезапная ревизия денежных средств и других ценностей, находящихся в кассе.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном синтетическом счете 50 «Касса». В дебет его записывают поступление денежных средств в кассу, а в кредит — выбытие денежных средств из кассы.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

50-1 «Касса организации»;

50-2 «Операционная касса»;

50-3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50-1 «Касса организации» учитывают денежные средства в кассе. Если организация проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» открывают субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитывают наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, в билетных и багажных кассах портов, вокзалов и т. п. Этот субсчет открывается организациями при необходимости.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитывают находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы.

Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте. Для учета операций в иностранной валюте в организациях создаются специальные кассы. Кассам устанавливаются лимиты в иностранной валюте. Они должны быть обеспечены всеми инструкциями, контрольными и справочными материалами (справочниками по иностранной валюте, образцами дорожных чеков и еврочеков и т. п.).

Кассиры обязаны строго соблюдать правила совершения операций по приему и выдаче валюты из кассы.

При приеме от клиентов платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также полноту и правильность заполнения реквизитов документов.

В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Денежные знаки поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежеспособности от клиентов кассиром не принимаются.

Оплату товаров и услуг разрешается принимать в нескольких иностранных валютах. Пересчет других видов иностранных валют в доллары осуществляется по рыночному курсу, информация о котором присылается банком в кассу. Таблица пересчета должна быть доступной для посетителей.

При расчетах за валюту сдача выдается обычно в валюте платежа. С согласия покупателей сдача может быть выдана в другой свободно конвертируемой валюте. Выдача сдачи в рублях запрещается.

Для обособленного учета наличия и движения наличной иностранной валюты к счету 50 «Касса» открывают соответствующие субсчета.

Учет денежных документов. Находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государствен-

ной пошлины и другие денежные документы учитывают на субсчете 50-3 «Денежные документы» счета 50 «Касса» в сумме фактических затрат на их приобретение.

Учет поступления и выбытия денежных документов оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Данные кассовых ордеров кассир записывает в *книгу движения денежных документов,* являющуюся регистром аналитического учета денежных документов. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам. Один — два раза в месяц кассир составляет в кассовой книге отчет по поступившим и выбывшим документам.

7.2. Учет операций по расчетным счетам

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Организациям, имеющим отдельные нехозрасчетные подразделения (магазины, склады, филиалы и др.) вне своего местонахождения, по ходатайству владельца основного счета могут быть открыты расчетные субсчета для зачисления выручки и производства расчетов по месту нахождения нехозрасчетных подразделений.

Текущие счета открывают организациям, не обладающим признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным) единицам производственных и научно-производственных объединений; другим хозрасчетным подразделениям организаций, расположенным вне их местонахождения; кооперативам по месту нахождения их филиалов и др.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов.

В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам.

В безакцептном порядке оплачивают счета энерго- и теплоснабжающих, водопроводно-канализационных организаций.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в последовательности, определенной Гражданским кодексом РФ (ст. 855).

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из его расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит — уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

7.3. Особенности учета операций по валютным счетам

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Центральным банком на проведение операций с иностранными валютами.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту — списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах. К счету 52 «Валютные счета» открывают следующие субсчета:

52-1 «Транзитные валютные счета»;

52-2 «Текущие валютные счета»;

52-3 «Валютные счета за рубежом».

Субсчет 52-1 «Транзитные валютные счета» открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже. Исключение составляют следующие поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу в дебет счета 52-2 «Текущие валютные счета»:

- денежные средства, поступающие с одного текущего валютного счета резидента, открытого в уполномоченном банке, на другой текущий валютный счет этого резидента, открытый в этом уполномоченном банке;
- денежные средства, поступающие от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет резидента, по заключенным между ними договорам;
- денежные средства, поступающие с текущего валютного счета одного резидента на текущий валютный счет другого резидента, открытых в одном уполномоченном банке.

Субсчет 52-2 «Текущие валютные счета» открывается организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

По дебету счета 52-2 *«Текущие валютные счета»* отражаются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52, субсчет «Транзитные валютные счета», а также суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет.

С кредита счета 52-2 валюта списывается в безналичном и наличном порядке.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Центрального банка Российской Федерации на открытие счетов в иностранных банках в соответствии с Положением ЦБ РФ от 28 апреля 2004 г. №256-П.

Движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом отражается на счете 52, *субсчет3* «Валютные счета за рубежом».

Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке. По текущим валютным счетам процентная ставка определяется на основе ставок по однодневным депозитам на международном валютном рынке (исчисляется средняя ставка по видам валюты за истекший квартал и уменьшается на 1,5%).

Учет операций по обязательной продаже валютной выручки

Организации осуществляют обязательную продажу части валютной выручки от экспорта товаров (работ, услуг). В соответствии с Указаниями ЦБ РФ от 26 ноября 2004 г. № 1520-У обязательная продажа части валютной выручки резидентов осуществляется в размере 10% суммы валютной выручки. Продажа части валютной выручки резидента осуществляется по распоряжению последнего непосредственно уполномоченному банку либо через уполномоченный банк на валютных биржах, на внебиржевом валютном рынке, Центральному банку Российской Федерации.

Обязательная продажа валюты осуществляется с транзитного валютного счета.

При зачислении валютной выручки на транзитный валютный счет организации уполномоченный банк не позднее следующего рабочего дня извещает об этом организацию с приложением выписки по транзитному валютному счету. По получении указанного извещения организация дает поручение уполномоченному банку на обязательную продажу валюты и перечисление оставшейся части валютной выручки на текущий валютный счет.

По операциям обязательной продажи части валютной выручки осуществляются следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 52 «Валютные счета>, субсчет 1 «Транзитный валютный счет»; Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	на общую сумму валютной выручки
2) Дебет счета 57 «Переводы в пути»; Кредит счета 52-1	на стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже
3) Дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 2 «Текущий валютный счет»; Кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет 1 «Транзитный валютный счет»	на часть выручки, зачисленной на текущий счет
4) Дебет счета 51 «Расчетные счета»; Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»	на рублевый эквивалент проданной валюты
5) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»; Кредит счета 57 «Переводы в пути»	на сумму проданной валюты
6) Дебет счета 57 «Переводы в пути»; Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»	отражена положительная курсовая разница в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте
7) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»; Кредит счета 57 «Переводы в пути»	отражена отрицательная курсовая разница в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте
8) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»; Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	начислено комиссионное вознаграждение банку
9) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; Кредит счета 51 «Расчетные счета»	уплачено комиссионное вознаграждение банку

Учет операций по покупке и свободной продаже иностранной валюты

Операции по покупке и свободной продаже иностранной валюты на внутреннем рынке организации осуществляют через уполномоченные банки.

Иностранная валюта, купленная организациями — резидентами Российской Федерации на внутреннем валютном рынке, зачисляется в полном объеме на их текущие валютные счета в уполномоченных банках.

Если зачисление иностранной валюты на текущий валютный счет производится в день покупки иностранной валюты, то по операциям покупки иностранной валюты составляют следующие бухгалтерские записи.

1) Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 51 «Расчетные счета»	на сумму поручения на покупку иностранной валюты
2) Дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 2 «Текущий валютный счет» Кредит счета 57 «Переводы в пути»	на сумму купленной иностранной валюты
3) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	начислено комиссионное вознаграждение банку за покупку иностранной валюты

Если день зачисления иностранной валюты на текущий валютный счет не совпадает с днем покупки валюты, то возникает курсовая разница, которая отражается на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 57 «Переводы в пути» (положительная — по дебету счета 57 и кредиту счета 91, отрицательная — по дебету счета 91 и кредиту счета 57).

Покупка и свободная продажа валюты осуществляются, как правило, по курсу рубля по отношению к иностранной валюте, отличному от установленного Центральным банком РФ на дату совершения операции. Финансовый результат, возникающий от несовпадения указанных курсов, отражается, так же как и курсовая разница, на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Операции по свободной продаже иностранной валюты оформляются такими бухгалтерскими записями:

1) Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет 1 или 2	на стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже
2) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 51 «Расчетные счета» и др.	на расходы, связанные с продажей иностранной валюты
3) Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»	на сумму выручки за проданную иностранную валюту
4) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 57 «Переводы в пути»	списана проданная иностранная валюта
5) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»	на сумму убытка, полученного от продажи иностранной валюты
6) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»	на сумму прибыли, полученной от продажи иностранной валюты

Пример.

Организация передала поручение банку на продажу 1000 долл. США. Банк продал валюту по курсу 31,9 руб/долл. Курс доллара, установленный ЦБ РФ на день продажи, составил 32 руб./долл. Вознаграждение банку за продажу валюты - 200 руб.

По операциям продажи валюты должны составляться следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 57 Кредит счета 52	32 000 руб. (1000 • 32) - списана иностранная валюта
2) Дебет счета 91 Кредит счета 51	200 руб. - вознаграждение банку
3) Дебет счета 51 Кредит счета 91	31 900 руб. - зачислена выручка от продажи валюты
4) Дебет счета 91 Кредит счета 57	32 000 руб. - списана проданная валюта
5) Дебет счета 99 Кредит счета 91	1 300 руб. - (32 000 - 31 900 + 200) - отражен убыток от продажи валюты

7.4. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах

На счете 55 «Специальные счета в банках» учитывают наличие и движение денежных средств в отечественной и зарубежной валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. К счету 55 могут быть открыты субсчета:

55-1 «Аккредитивы»;

55-2 «Чековые книжки»;

55-3 «Депозитные счета» и др.

Порядок осуществления расчетов при аккредитивной форме расчетов регулируется Центральным банком РФ.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету субсчета 55-2 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других счетов.

По мере использования аккредитивов их списывают с кредита субсчета 55-1 в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов.

Неиспользованные средства в аккредитивах возвращают в организацию на восстановление того счета, с которого они были ранее перечислены, и списывают с кредита счета 55 в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 55-1 ведут по каждому выставленному аккредитиву.

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывают движение средств, находящихся в чековых книжках. Порядок осуществления расчетов чеками регулируется банком.

Выданные чековые книжки отражают по дебету субсчета 55-2 и кредиту счетов 51, 52, 66 и других подобных счетов. При использовании чековых книжек соответствующие суммы списывают со счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или других подобных счетов (согласно выпискам банка). Суммы по чекам выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате) остаются на субсчете 55-2.

Суммы оставшихся неиспользованными и возвращенных в банк чеков списывают с кредита субсчета 55-2 в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 55-2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи.

Аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» ведут по каждому вкладу.

В соответствии с Инструкцией ЦБ РФ от 7 июня 2004 г. № 116-и «О видах специальных счетов резидентов и нерезидентов» с 18 июня 2004 г. на имя резидентов открываются в уполномоченных банках специальные счета в иностранной валюте: счет «Р1 и «Р2».

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступлений): средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений (аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета); субсидии правительственных органов и т. д.

Филиалы, представительства и иные структурные единицы, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно.

Аналитический учет по данному счету должен обеспечить получение данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках и т. п. на территории страны и за рубежом.

7.5. Учет переводов в пути

Некоторые организации не могут сдавать денежную наличность в течение рабочего дня в обслуживающий их банк. В этом случае организации в соответствии с заключенными договорами вносят подготовленную денежную наличность в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений, как правило, через инкассаторов банка и отделения связи.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно кредитным организациям, сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы или почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

Суммы наличных денежных средств, сданных кредитным организациям, сберегательным банкам или почтовым отделениям, списывают в дебет счета 57 с кредита счета 50 «Касса».

С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62, 73).

7.6. Учет курсовых разниц

Курсовая разница — это разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих активов и обязательств, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

В бухгалтерском учете и отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

- операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс Центрального банка Российской Федерации на дату исполнения обязательств по оплате отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;
- операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 7 Положения по учету активов и обязательств в иностранной валюте (8).

Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации (кроме операции по формированию уставного капитала) как внереализационные доходы и расходы.

В соответствии с новым Планом счетов курсовые разницы должны учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражают отрицательные курсовые разницы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др., а по кредиту — положительные курсовые разницы.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на ее добавочный капитал. Положительные курсовые разницы относят на увеличение счетов по учету расчетов с учредителями с кредита счета 83 «Добавочный капитал», а отрицательные отражаются по дебету счета 83 и кредиту счетов учета расчетов.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена бухгалтерская отчетность.

7.7. Учет финансовых вложений

Определение и оценка финансовых вложений. К финансовым вложениям относят инвестиции организаций в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы на территории Российской Федерации и за ее пределами.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает 1 год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более 1 года) и краткосрочные (когда установ-

ленный срок их погашения не превышает 1 года или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более 1 года).

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения организации с кредита соответствующих счетов (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 10 «Материалы» и иных счетов). С кредита счета 58 списывают финансовые вложения на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (4) и ПБУ 19/02 (24) финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу; суммы, уплачиваемые специализированным 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 ценных бумаг.

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на их приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) относить на финансовые результаты организации.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении годового бухгалтерского баланса отражаются на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. Указанная корректировка производится на сумму резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, созданного за счет финансовых результатов организации в конце отчетного года.

Учет вкладов в уставные капиталы других организаций. Вклады в уставные капиталы других организаций учитывают на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции».

Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде имущества. Переданное имущество оценивается по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен.

Денежные вклады списывают с кредита счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счета 58. Валютные средства пересчитывают в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ, действующему на день передачи средств, независимо от суммы в рублях, зачисленной в уставный капитал проинвестированной организации.

При передаче имущества дебетуют счет 58 и кредитуют счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Переданное имущество отражается на счете 58 в согласованной оценке. Со счетов 01 и 04 имущество списывается по остаточной стоимости. Одновременно сумму амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 и 04.

Со счетов 10, 20, 23, 29, 41, 43 имущество списывают по учетным ценам.

Разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58, и стоимостью переданного имущества отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода или операционного расхода.

Начисление доходов на вклады в уставные капиталы других организаций отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При поступлении доходов дебетуют счета 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» и кредитуют счет 76.

Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организаций. В этом случае начисление доходов оформляют уже указанной бухгалтерской записью. Поступление дивидендов отражают по дебету следующих счетов:

08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость поступивших основных средств и оборудования к установке и нематериальных активов;

10 «Материалы» — на поступившие материалы и других счетов учета имущества с кредита счета 76.

Операции по возврату участнику его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников в виде денежных средств или другого имущества отражаются по дебету счетов 50, 51, 52, 01, 04, 10, 41 и других счетов с кредита счета 58.

Учет финансовых вложений в ценные бумаги. Учет движения акций осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции».

Приобретение акций отражают по дебету субсчета 1 счета 58, а продажу — по кредиту указанного субсчета.

Купленные акции учитывают на счете 58 в сумме фактических затрат на их приобретение.

Ценные бумаги, полученные в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах, приходуются по счету 58 с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

Приобретенные акции хранят в депозитарии или кассе самой организации. В функции депозитария, как правило, входят хранение акций, получение дивидендов по ним и перепродажа по поручению владельца.

При хранении акций в кассе организации их записывают в специальном реестре (книге), составляемом в двух экземплярах (для кассира и бухгалтерской службы). В реестре указывают наименование эмитента каждой акции, ее номинальную цену, покупную стоимость, номер и серию, общее количество и дату покупки и продажи.

Акции относят к финансовым вложениям, по которым может определяться текущая рыночная стоимость. Для отражения текущей рыночной стоимости акций в отчетности на дату ее составления производят корректировку их оценки на предыдущую отчетную дату. Результаты корректировки отражают на счетах 58 «Финансовые вложения» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример.

На начало года стоимость пакета акции составила 100 тыс. руб. Текущая рыночная стоимость акций составила на конец кварталов:

I - 90 000 руб.
II - 105000 руб.
III - 110 000 руб.
IV - 112000 руб.

В бухгалтерском учете ежеквартально будут произведены **следующие бухгалтерские записи:**

1) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»	10 000 руб. (100 000 - 90 000)
2) Дебет счета 58-1 Кредит счета 91	15 000 руб. (105 000-90 000)
3) Дебет счета 58-1 **Кредит счета 91**	**5000 руб. (110 000 - 105 000)**
4) Дебет счета 58-1 Кредит счета 91	**2000 руб. (112000-110 000)**

Начисление дивидендов по акциям производится по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма начисленных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством самим акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

Поступившие дивиденды отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76, субсчет «Расчеты по дивидендам».

При операциях получения дивидендов в иностранной валюте возможно образование курсовой разницы вследствие разности рублевой оценки сумм дивидендов по курсу на дату принятия на учет по счету 76 и на дату фактического зачисления дивидендов на валютный счет организаций. Курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример.

Начислено дивидендов организации на сумму 15 тыс. долл. США. Курс рубля по отношению к доллару составлял на дату начисления дивидендов 30 руб., а на день поступления дивидендов - 32 руб.

В этом случае начисление дивидендов в сумме 450 тыс. руб. (15 тыс. долл. х 30) отражается по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При зачислении дивидендов на валютный счет в дебете счета 52 отражают сумму 480 тыс. руб., по кредиту счета 76 - 450 тыс. руб. и по кредиту счета 91-30 тыс. руб. (курсовая разница).

Организация может получать дивиденды в форме продукции (работ, услуг) акционерного общества. В этом случае начисление дивидендов оформляют обычной бухгалтерской проводкой (дебет счета 76, кредит счета 91), а поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на поступившие основные средства), 10 «Материалы» (на производственные запасы), 58 «Финансовые вложения» (на новые акции акционерного общества) и других счетов с кредита счета 76.

Продажа акций оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»	на продажную стоимость акций
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 58 «Финансовые вложения»	на балансовую стоимость акций

Дополнительные расходы по продаже акций также списывают в дебет счета 91.

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 91 показывает финансовый результат от продажи акций. Эту разницу списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При ликвидации акционерного общества, акции которого имеются в организации, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций.

Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)» по фактическим затратам.

Учет долговых ценных бумаг. Долговые ценные бумаги — обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, чеки и векселя.

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения» по субсчету 58-2 «Долговые ценные бумаги».

Сберегательные и депозитные сертификаты, а также чеки учитываются организацией на счете 55 «Специальные счета в банках», к которому открываются одноименные субсчета по указанным видам ценных бумаг.

Приобретенные долговые ценные бумаги приходуют на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению ценных бумаг. Покупная стоимость долговых ценных бумаг, как и акций, может отличаться от номинальной или нарицательной на сумму премии, выплаченной продавцу, или скидки, предоставленной покупателю.

В дальнейшем первоначальная стоимость приобретенных долговых ценных бумаг доводится до номинальной цены.

Операции по приобретению долговых ценных бумаг отражают на счете 58. Перечисление денежных средств на приобретенные ценные бумаги отражают по дебету указанного счета и кредиту денежных счетов (51 или 52).

Сумму начисленных процентов по долговым обязательствам отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно с начислением процентов часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг относят на финансовый результат организации.

При этом если покупная стоимость приобретенных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ценным бумагам дохода производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если покупная стоимость ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производят доначисление части разницы между покупной и номинальной стой-

мостью. При этом на сумму причитающегося дохода по ценным бумагам дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящейся на данный период, дебетуют счет 58 «Финансовые вложения»; на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Независимо от цены, по которой приобретались ценные бумаги, к моменту их погашения (выкупа) оценка, в которой они учитываются на счете 58, должна соответствовать номинальной стоимости.

При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» по их стоимости в момент продажи. Выручку от продажи ценных бумаг зачисляют на счета учета денежных средств с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Прибыль и убыток от продажи ценных бумаг списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При операциях с долговыми ценными бумагами в иностранных валютах может возникать курсовая разница, если покупка и продажа ценных бумаг производятся по одной и той же валютной цене. Эта разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет резерва под обесценение вложений в ценные бумаги. Резерв создается по каждому виду ценных бумаг в отдельности на разницу между учетной и рыночной стоимостью при условии, если рыночная стоимость ценных бумаг оказывается ниже их учетной стоимости.

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с ценными бумагами.

Если по итогам года рыночная стоимость ценных бумаг, под которые был создан резерв, повысилась, то на сумму повышения производится корректировка созданного резерва. При этом дебетуют счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Аналитический учет по счету «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 резуль-

татам организации соответствующего года (дебетуют счет 59 и кредитуют счет 91).

Учет финансовых вложений в займы. Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы», с кредита денежных и других счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и т. п.). Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

Начисление дивидендов по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а поступление дивидендов — по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов) и других счетов с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму должны уплачиваться проценты, которые определяются исходя из учетной ставки банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте его нахождения (для юридического лица).

Суммы начисленных штрафных санкций отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей налогообложения суммы причитающихся штрафных санкций включаются в состав внереализационных доходов заимодавца только по мере их признания заемщиком или присуждения арбитражным судом.

7.8. Учет кредитов и займов

Понятие кредитов и займов. *Кредит* в широком смысле — это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Различают *банковский кредит* и *коммерческий кредит (займы).* Банковский кредит — это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций. Коммерческий кредит предоставляется одними организациями другим обыч-

но в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или арбитражного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т. п.

Для учета операции по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы — по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Учет кредитов банка. В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций (необходимые для выполнения плана) и предоставляется, как правило, на срок до одного года.

Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года. Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата. Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно — в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы. Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре. На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд — по дебету счетов в корреспонденции по счетам денежных средств.

Начисленные проценты по полученным кредитам являются для заемщика в соответствии с ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (20) и ПБУ 10/99 «Расходы организаций» (15) его операционными расходами и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 и 67.

Из этого общего правила имеются два исключения. При использовании заемных средств для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально-производственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, начисленные заемщиком проценты за использование заемных средств относятся на увеличение дебиторской задолженности и отражаются по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 66 и 67. При поступлении материально-производственных запасов, выполнении работ и оказании услуг их стоимость увеличивается на сумму начисленной дебиторской задолженности (дебетуют счета 10, 15 и др. и кредитуют счета 60 и 76). Последующие начисления процентов за полученные кредиты под указанные объекты учитываются в общем порядке, т. е. включаются в состав операционных расходов.

Вторым исключением из общего правила является порядок начисления процентов по кредитам, полученным для финансирования инвестиционных активов (основных средств, имущественных комплексов и других аналогичных активов).

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После принятия к учету основных средств, имущественного комплекса и других аналогичных объектов к учету, а также в случае если эти объекты используются при серийном выпуске продукции, выполнении работ и оказании услуг, начисляемые проценты за полученные кредиты включаются в состав операционных расходов (дебетуют счет 91 и кредитуют счета 66 и 67).

При длительном прекращении строительства (свыше трех месяцев) начисляемые в этот период проценты включаются в состав операционных расходов. После возобновления строительных работ начисленные проценты вновь включают в первоначальную стоимость объектов, вплоть до их принятия к учету или их использования.

Начисленные организации проценты за хранение денежных средств в банках отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 91. Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредитов (расходы по исследованию рынка кредитных услуг, оплате нотариальных услуг, услуг связи и др.), осуществляют по дебету счета 91 в качестве операционных расходов с кредита счетов учета денежных средств или расчетов. Если указанные дополнительные затраты составляют значительную величину, то заемщик может учитывать их на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и затем равномерно списывать с кредита этого счета в дебет счета 91.

Курсовые разницы по основной сумме долга по кредитам и начисленным процентам, возникающие из-за несовпадения времени получения и погашения кредита и начисления и перечисления процентных сумм, отражаются на счетах 91, 66 и 67. При этом положительные курсовые разницы отражаются по дебету счетов 66 и 67 и кредиту счета 91, а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счетов 66 и 67.

Учет займов. Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия, а также под векселя и другие обязательства.

Учет займов осуществляют на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». На первом счете отражают займы, полученные в срок до 1 года, а на втором — на срок более 1 года.

Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организаций, а также по другим обязательствам отражают по дебету счетов учета денежных средств или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если ценные бумаги проданы организацией по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разницу между ценой продажи и номинальной стоимостью отражают по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно на протяжении всего срока займа списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций. На сумму доначислений дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 66 или 67.

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по кредиту счета 66 или 67 и дебету счетов учета источников выплат таким же образом, как и по кредитам банков:

в общем порядке — по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

при использовании займов для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально-производ-

ственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, — на увеличение дебиторской задолженности (счета 60, 76), которая списывается на счета 10, 15 и др.;

при использовании займов на финансирование инвестиционных активов — на счета 07 и 08 (до принятия на учет соответствующих объектов или начала их использования).

Дополнительные затраты, связанные с получением займов, возникающие курсовые и суммовые разницы отражаются по займам таким же образом, как и по кредитам.

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 или 67 с кредита денежных счетов.

Поступившие денежные средства или иное имущество по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных средств или соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) с кредита счетов 66 и 67. Возврат денежных средств или иного имущества оформляют по дебету счетов 66 и 67 с кредита счетов 50, 51, 52, 07, 10 и др.

Полученные заимодавцем проценты являются его операционным доходом и подлежат обложению налогами на прибыль и НДС. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

7.9. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки исковой давности

Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Под *дебиторской* понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а кредиторская — на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Общий срок исковой давности установлен в три года (ст. 196 ГК РФ). Для отдельных видов требований

законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счетов 62,76

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит счетов 62,76

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств (50, 51, 52) и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 60,76

Кредит счета 91

7.10. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

В настоящее время в бухгалтерском учете при отгрузке продукции покупателям возникающая дебиторская задолженность отражается по цене продажи продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи»

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности они списывают ее с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, т. е. основных средств и нематериальных активов, а также другого имущества (кроме готовой продукции и товаров) стоимость имущества по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за проданное имущество отражают по дебету счетов по учету денежных средств (51, 52, 50, 55) и кредиту счета 62.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие суммовые и курсовые разницы.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 обособленно.

Положительные суммовые разницы, возникающие по обычным видам деятельности, отражают по дебету счета 62 и кредиту счета 90 «Продажи». Отрицательные суммовые разницы оформляют по этим счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Не востребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, проектные, научные, геологические и т. п.), для учета расчетов с заказчиками может использоваться счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Аналитический учет по счету 46 ведется по видам работ.

7.11. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.)

и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению.

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10, 11,15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок, счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям».

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям» и кредиту счета 60.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51,52,55) или кредитов банка (66, 67). Порядок бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов.

Помимо указанных расчетов на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают выданные авансы под закупаемое имущество, суммовые и курсовые разницы, а также прекращение обязательств.

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с кредита счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Суммовые разницы по приобретенному имуществу после его приходования или выполненным работам (услугам) учитывают на счетах 60 и 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционных доходов или расходов в зависимости от значения суммовых разниц.

Курсовые разницы по приобретенному имуществу (работам, услугам) также отражают на счетах 60 и 91 в качестве операционных доходов и расходов в зависимости от значения курсовых разниц.

7.12. Учет расчетов с использованием векселей

Учет расчетов векселями у получателей. В настоящее время учет расчетов с использованием векселей рекомендуется осуществлять по упрощенной схеме на тех же счетах, на которых отражаются расчеты без ис-

пользования векселей. Выделение расчетов с использованием векселей осуществляется в аналитическом учете.

Выданные векселя под приобретение товарно-материальных ценностей отражают по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов. На этих счетах задолженность, обеспеченная векселем, числится до момента ее погашения. По мере погашения задолженности по векселям она списывается в дебет счета 60 с кредита счетов по учету денежных средств (50, 51, 52 и др.). Векселя с просроченным сроком оплаты отражаются в аналитическом учете отдельно.

При выдаче векселей, предусматривающих выплату процентов за пользование полученным товаром без его оплаты в течение определенного периода, сумму уплачиваемых процентов относят на увеличение операционных расходов. При этом если начисленные проценты будут оплачены в текущем отчетном периоде, то они отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет векселей у поставщика. Организации, получившие векселя от покупателей, учитывают полученные векселя на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные». Счет 62 дебетуется на указанные в векселях суммы с кредита счетов учета продажи готовой продукции (90) или другого вида имущества (91).

Оплаченные векселя отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62.

В соответствии с ПБУ 9/99 (п. 6.2) при продаже продукции (работ, услуг) на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Это нововведение означает, что с 1 января 2000 г. (с момента ввода ПБУ 9/99 в действие) сумма процентов по векселю должна отражаться в составе выручки от продажи продукции (работ, услуг).

Следует отметить, что инструкцией к новому Плану счетов (по счету 62) предусмотрено осуществлять учет процента по векселю на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При погашении задолженности по полученному векселю на общую сумму задолженности рекомендовано дебетовать счета учета денежных средств (51, 52 и др.) и кредитовать счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (на сумму погашения задолженности) и счет 91 «Прочие доходы и расходы» (на величину процента).

Не оплаченные в срок векселя считаются отказными.

Номинальную сумму отказного векселя с процентами списывают со счета 62, субсчет «Векселя полученные» в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76—2 «Расчеты по претензиям».

До наступления срока оплаты по векселю организация-векселедержатель может получить в банках ссуды под вексель. Полученные кредиты отражают по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52 и др.) в фактически полученных суммах. При этом задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченная векселями, продолжает учитываться по счетам дебиторской задолженности (62 и др.).

При невыполнении векселедателем или другим плательщиком долговых обязательств организация-векселедержатель обязана возвратить полученные в результате дисконтирования векселей денежные средства банкам. Перечисленные средства списываются с кредита денежных счетов в дебет счета 66 или 67. Просроченные обязательства по векселям остаются на счетах учета дебиторской задолженности.

7.13. Понятие суммовых разниц и их отражение в учете

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», 6/01 «Учет основных средств» и 10/99 «Расходы организации» фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств и приобретение материально-производственных запасов определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия соответствующих объектов к учету в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

При покупке активов под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Указанные суммовые разницы отражаются по дебету счетов учета приобретаемых активов (08,10,11 и др.) и кредиту счета 60 или 76.

При продаже готовой продукции (работ, услуг), товаров и других активов величина поступлений определяется также с учетом суммовой разницы, возникающей в случае, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

При продаже активов под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива,

исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

Суммовые разницы, возникающие при продаже актива, учитывают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы».

7.14. Учет резервов по сомнительным долгам

В настоящее время организации могут создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

Резервы сомнительных долгов создаются на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности.

Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния организации-должника и оценки вероятности погашения ею долга.

На сумму создаваемых резервов сомнительных долгов дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Списание невостребованных долгов, признанных сомнительными, отражают по дебету счета 63 с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Списанные долги должны учитываться в течение пяти лет на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

По окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в отчетном периоде, присоединяются к прибыли отчетного года и записываются в дебет счета 63 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражаются в балансе в оценке нетто, т. е. за вычетом сумм указанных резервов. Вследствие этого в бухгалтерском балансе сумма резервов сомнительных долгов отдельно не отражается.

7.15. Учет расчетов с учредителями и акционерами

Все виды расчетов с учредителями (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.) по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов и т. п. учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 могут быть открыты следующие субсчета:

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

75-2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал дебетуют субсчет 75-1 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал».

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (10, 15, 51, 50 и др.) и кредиту субсчета 75-1.

С 1 января 2000 г. основные средства и нематериальные активы при внесении их в качестве вкладов в уставный капитал организации предварительно отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При этом на стоимость внесенных активов составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный капитал, осуществляется по договорной стоимости, а имущества, предоставленного в пользование организации, — в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной на установленный учредителями срок.

Если акции акционерного общества реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью учитывается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия.

Начисление доходов от участия в организации отражают по кредиту субсчета 75-2 и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84.

Указанные бухгалтерские записи по распределению прибыли составляют по окончании отчетного года. Начисление дивидендов по результатам промежуточной отчетности целесообразно отражать по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами и кредиту счетов 75

и 70». По окончании отчетного года начисленные дивиденды в течение года списываются с кредита счета 76 в дебет счета 84.

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доход. Начисленные суммы налога отражают по дебету счетов 75 или 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счетов 75 или 70. При выплате доходов продукцией (работами, услугами) организации их списывают с кредита счета 90 «Продажи» в дебет счетов 75 или 70.

Аналитический учет по счету 75 ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 обособленно.

7.16. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета различных расчетных отношений с другими предприятиями, организациями, отдельными лицами используют активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 могут быть открыты субсчета:

76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-2 «Расчеты по претензиям»;

76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76-4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 76-1 -«Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражают расчеты по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем.

Начисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту счета 76 субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (08, 23, 25, 26, 29 и т. п.).

Перечисленные суммы страховых платежей страхователям списывают с кредита счетов по учету денежных средств (51, 52, 55) в дебет субсчета 76-1.

Потери товарно-материальных ценностей по страховым случаям списывают с кредита счетов 10, 43 и др. в дебет субсчета 76-1. По дебету субсчета 76-1 отражают сумму страхового возмещения, причитающуюся по договору страхования работнику организации (кредитуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»).

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 52, 55) и кредиту субсчета 76-1. Не компенсируемые страховыми

возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по субсчету 76-1 ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям» отражают расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

В дебет этого счета списывают причиненный организации ущерб по вине поставщиков материальных ресурсов, подрядчиков, учреждений банков и других организаций с кредита следующих счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на суммы несоответствия цен и тарифов, качества, арифметических ошибок и т. п. по уже оприходованным ценностям;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат — за брак и потери, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;

учета денежных средств и кредитов банка (51, 52, 66, 67 и др.) — по суммам, ошибочно списанным со счетов организации;

91 «Прочие доходы и расходы» — по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей услуг за несоблюдение договорных обязательств.

Суммы удовлетворенных претензий списывают с кредита субсчета 76-2 в дебет счетов учета денежных средств (51, 52 и др.). Суммы неудовлетворенных претензий, как правило, списывают с кредита субсчета 76-2 в дебет тех счетов, с которых они были списаны на субсчет 76-2 (счета 60, 10, 20, 23 и др.).

Уплаченные организацией разные штрафы, пени и неустойки списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитывают расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению доходы отражают по дебету субсчета 76-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные доходы записывают по дебету счетов учета активов (51, 52 и др.) и кредиту субсчета 76-3.

На субсчете 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» учитывают расчеты с работниками организации по не выплаченным в установленный срок суммам из-за неявки получателей.

Депонированные суммы отражают по кредиту субсчета 76-4 и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате депони-

рованных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют субсчет 76-4.

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно.

7.17. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены правилами ведения кассовых операций.

Размер суточных определяется организацией самостоятельно. Максимальный размер суточных не ограничен, а нижним пределом является норма, установленная для бюджетных организаций (100 руб.). Конкретный размер суточных устанавливается в трудовом договоре, либо внутренним положением о командировке или приказом руководителя. Суточные выплачиваются за каждый день нахождения в командировке, включая выходные дни и время в пути.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно и оплата найма жилого помещения оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами (с учетом установленных ограничений на использование соответствующего транспорта).

Дополнительные выплаты, связанные с командировками, относят на себестоимость продукции. Однако для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в установленных пределах.

Подотчетные суммы учитывают на активном синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 и кредиту счета 50 «Касса».

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. в зависимости от характера расходов. Возвращенные в кассу остатки неиспользованных сумм списывают с подотчетных лиц в дебет счета 50 «Касса». Аналитический учет расходов с подотчетными лицами ведут по каждой авансовой выдаче.

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 суммы авансов списывают в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операци-

ям» (если они не могут быть удержаны из суммы оплаты труда работников).

Особенности учета подотчетных сумм при командировке работников за границу. При командировке работников за границу им выдается аванс в валюте страны командирования исходя из установленных норм суточных и квартирных.

Полученную в банке валюту приходуют по счету 50 «Касса» с кредита счета 52 «Валютные счета». Выданная под отчет валюта списывается со счета 50 в дебет счета 71 и отражается в учете в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка России на момент выдачи.

При возвращении из командировки и сдаче авансового отчета с приложением оправдательных документов задолженность подотчетных лиц списывается с кредита счета 71 в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» и других счетов в зависимости от вида расходов по курсу на день представления отчета. При изменении за период командировки курса валют курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: положительная — на доходы (дебет счета 71, кредит счета 91), отрицательная — на расходы (дебет счета 91, кредит счета 71).

Аналитический учет по счету 71 ведут по каждой сумме, выданной под отчет.

7.18. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами и депонентами используют синтетический счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На субсчете 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» учитывают расчеты с работниками по предоставленным им займам (на индивидуальное жилищное строительство, приобретение садового домика и др.).

Сумму предоставленного работнику займа отражают по дебету субсчета 73-1 с кредита счетов учета денежных средств (50, 51 и др.).

При погашении займа кредитуют счет 73 и дебетуют счета учета денежных средств (50,51 и др.) или счет 70 в зависимости от принятого порядка платежа.

При невозвращении работником выданного ему займа задолженность списывается с кредита субсчета 73-1 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитывают расчеты по возмещению материального ущерба, причиненно-

го работником организации в результате хищений и недостач товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Суммы, подлежащие взысканию с работников организации, списывают в дебет субсчета 73-2 с кредита счетов 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов», 28 «Потери от брака» и др. Взысканные с работников суммы удержаний относят в кредит счета 73-2 и дебет счетов 70 (на сумму удержаний из заработной платы), 91 (при отказе во взыскании ввиду необоснованного иска) и др.

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» может быть открыт субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». На этом субсчете учитывают расчеты с персоналом организации по приобретенным в кредит отдельным категориям товаров.

Операция по оформлению кредита работнику отражается по дебету счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит», и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Удержания из заработной платы работников в погашение задолженности по кредитам учитывают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». При погашении задолженности по кредитам дебетуют счета 66 или 67 и кредитуют счет 51 «Расчетные счета».

Аналитический учет по счету 73 ведут по работникам организации.

7.19. Учет расчетов с дочерними и зависимыми организациями

По действующему Плану счетов внутригрупповые расчеты учитываются в обычном порядке, установленном для расчетов по группе счетов раздела VI «Расчеты».

Если организация — член группы выступает в роли поставщика, то другие организации этой группы учитывают расчеты с данной организацией на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Расчеты с организациями, являющимися покупателями, учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Расчеты, связанные с формированием уставного капитала члена группы и с распределением доходов внутри группы, осуществляют на счете 75 «Расчеты с учредителями», а прочие внутригрупповые расчеты — на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К указанным счетам можно открывать субсчета или использовать иные способы для обеспечения данных о состоянии расчетов между членами группы и осуществления необходимых корректировок при доставлении сводной бухгалтерской отчетности.

7.20. Учет внутрихозяйственных расчетов

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

2 «Расчеты по текущим операциям»;

3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

На субсчете 1 учитывают состояние расчетов с обособленными подразделениями организации, выделенными на самостоятельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

Переданное имущество списывают с кредита соответствующих счетов (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) в дебет счета 79-1.

Принятое имущество подразделения организации приходуют по дебету соответствующих счетов (01, 10 и др.) с кредита счета 79-1.

На субсчете 2 учитывают состояние всех прочих расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы: по отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче расходов по общеуправленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и т. п.

Счет 79 является активным, поэтому отпущенные подразделениям материальные ценности списывают у организации с кредита материальных счетов (10,43 и др.) в дебет счета 79, а полученные от подразделений ценности приходуют по дебету материальных счетов с кредита счета 79.

В балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются, т. е. в отчетности организации остатки по счетам обособленных балансов присоединяются к остаткам по соответствующим счетам головной организации.

Аналитический учет по счету 79 ведут по каждому обособленному подразделению организации.

Филиалы и другие обособленные подразделения отражают полученное от головной организации имущество по дебету счетов учета имущества и кредиту счета 79. Возвращенное головной организации имущество списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79. Хозяйст-

венные операции по приобретению имущества, учету затрат на производство, продаже продукции и др. оформляются у обособленных подразделений обычными бухгалтерскими записями.

Если обособленные подразделения не имеют отдельного баланса, то для учета их операций открывают субсчета к счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

7.21. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация-заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

После принятия на учет указанного имущества сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов.

При продаже продукции или другого имущества до 1-го января 2006 г. действовал порядок, в соответствии с которым исчисленная сумма налога отражалась по дебету счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» (при продаже «по отгрузке»), или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (при продаже «по оплате»). При использовании счета 76 сумма НДС как задолженность перед бюджетом начислялась после оплаты продукции покупателем (дебет счета 76, кредит счета 68). Погашение задолженности перед бюджетом по НДС отражается по дебету счета 68 и кредиту счетов учета денежных средств.

С 1 января 2006 г. в соответствии с Законом № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства РФ о налогах и сборах» все организации должны перейти на уплату НДС «по отгрузке».

При этом моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из двух дат:

а) день отгрузки (передачи) товаров (работ,услуг), имущественных прав;

б) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При варианте «а» момент определения налоговой базы может наступить раньше момента реализации, например при отгрузке продукции, выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете и учитываемой поэтому на счете 45 «Товары отгруженные». В этом случае сумма НДС по отгруженной продукции будет отражаться по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами кредиторами» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». После признания выручки начисленная сумма НДС списывается с кредита счета 76 в дебет счета 90 «Продажи».

Таким образом, назначение субсчета «НДС» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с 1 января 2006 г. изменилось. До этой даты на данном субсчете отражали НДС по отгруженным товарам, по которым не поступила оплата; после этой даты на этом субсчете учитывают НДС по отгруженным товарам, по которым не наступил переход права собственности на продукцию к покупателю.

В Законе № 119-ФЗ оговорены случаи, когда НДС с авансов не уплачивается. Это касается, прежде всего, авансов, полученных в счет предстоящей поставки на экспорт.

НДС не взимается также с оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев. Данное положение действует при соблюдении следующих условий:

- товары (работы, услуги) должны быть поименованы в перечне, определяемом Правительством РФ;
- изготовитель указанных товаров (работ, услуг) должен осуществлять раздельный учет осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по приобретаемым основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, использованным для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций;
- одновременно с налоговой декларацией изготовитель товаров (работ, услуг) должен представить в налоговые органы контракт или копию контракта, заверенную подписями руководителя и главного бухгалтера, а также документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг) с указанием их наименования, организации-изготовителя, выданный федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правового регулирования в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, подписанный уполномоченным лицом и заверенный печатью.

С 1 января 2006 г. право на освобождение от уплаты НДС появится у налогоплательщиков (организации и индивидуальных предпринимате-

лей), выручка которых не превышает 2 млн руб. за три месяца. При этом максимальный порог будет определяться по начислению. Не подлежат обложению НДС также рекламные подарки, стоимость которых не превышает 100 руб. за единицу.

В ст. 170 НК РФ прописаны случаи восстановления НДС:

- при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов. При этом НДС будет подлежать вычету у принимающей стороны;
- при дальнейшем использовании товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов и имущественных прав, для осуществления операций, местом реализации которых не признается территория РФ;
- при переходе на уплату единого налога на вмененный доход или упрощенную систему налогообложения.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а по основным средствам и нематериальным активам — в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости без учета переоценки.

Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся капитальным строительством, смогут принять к вычету НДС, предъявленный подрядчиками и поставщиками материалов в обычном порядке, не дожидаясь момента окончания стройки. При этом они должны будут исчислять НДС по окончании каждого налогового периода.

С 1 января 2007 г. изменится порядок выплаты НДС по неденежным сделкам. Если организация будет проводить взаимозачет или рассчитываться ценными бумагами, то НДС будет подлежать вычету только в случае уплаты отдельным платежным поручением.

Экспортерам с 1 января 2007 г. разрешительный порядок применения вычетов будет заменен на уведомительный.

Учет акцизов осуществляется в основном аналогично учету НДС с использованием счетов 19 и 68.

Учет расчетов по налогу на прибыль

Порядок учета расчетов по налогу на прибыль определен ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Данным ПБУ в учетную практику введено девять новых показателей, каждый из которых увеличивает или уменьшает облагаемую налогом прибыль или подлежащий уплате налог:

- постоянные разницы;
- временные разницы;
- постоянные налоговые обязательства;
- отложенный налог на прибыль;
- » отложенные налоговые активы;

- отложенные налоговые обязательства;
- условный доход;
- условный расход;
- текущий налог на прибыль.

Постоянные разницы — это такие доходы и расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, но не принимаются во внимание в налоговом учете. К постоянным разницам относят:

- суммы превышения фактических расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (по суточным, представительским расходам, расходам по некоторым видам добровольного страхования и некоторым видам рекламы, процентам по займам и кредитам);
- расходы по безвозмездной передаче имущества;
- убыток, перенесенный на будущее, но который по истечении времени не может быть принят для целей налогообложения;
- другие виды постоянных разниц.

Постоянное налоговое обязательство — это налог на прибыль по постоянной разнице. Сумма этого обязательства определяется умножением величины постоянной разницы на ставку налога на прибыль и учитывается на субсчете «Постоянное налоговое обязательство» счета 99 «Прибыли и убытки».

На сумму налогового обязательства должна быть составлена бухгалтерская проводка:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Временные разницы — это такие доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль или убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах. Указанные разницы признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию отложенного налога на прибыль. **Отложенный налог на прибыль** — это сумма, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах.

Временные разницы, в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль, делятся на два вида:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы — это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогаоблагаемую прибыль — в следующих отчетных периодах. Они образуются в следующих случаях:

- при использовании различных методов амортизации по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете;

« при разных способах признания коммерческих и управленческих расходов;
• при наличии убытка, перенесенного на будущее;
• по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
• других случаях.

При использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам вычитаемая временная разница возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

Вычитаемая временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в бухгалтерском и налоговом учете возникает в том случае, если в бухгалтерском учете эти расходы списываются сразу, а в налоговом учете — постепенно.

По убытку, перенесенному на будущее, вычитаемая временная разница определяется вычитанием из всей суммы убытка суммы убытка, принятой для уменьшения налоговой базы.

Вычитаемая временная разница по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) может возникнуть у организаций, признающих доходы и расходы кассовым методом.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы — это доходы и расходы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают:
» при использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);
• при различных способах признания выручки и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
• прочих аналогичных различиях.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, подлежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

В бухгалтерском учете вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы учитываются обособленно на отдельных субсчетах счетов активов и обязательств, использованных для учета соответствующих операций.

Отложенный налоговый актив — это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в последующих отчетных периодах. Сумму отложенного налогового актива определяют умножением вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете по всем вычитаемым временным разницам за исключением временных разниц, по которым существует вероятность того, что они не будут уменьшены или погашены в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете.

По дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

По кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

При выбытии соответствующих активов отложенные налоговые активы по ним также должны списываться.

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Отложенные налоговые обязательства — это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется умножением суммы налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на установленную ставку налога на прибыль.

Для синтетического учета отложенных налоговых обязательств используют счет 77 «Отложенные налоговые обязательства». Возникновение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств осуществляют по видам активов и обязательств, по которым возникла налогооблагаемая временная разница.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц в последующих отчетных периодах соответственно уменьшаются или погашаются отложенные налоговые обязательства. По данным операциям дебетуют счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если некоторые активы, по которым возникли налогооблагаемые временные разницы и отложенные налоговые обязательства, в организацию не поступают, то увеличения налогооблагаемой прибыли в отчетном и последующих отчетных периодах не происходит. Отложенное налоговое обязательство по таким активам списывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

Условный расход или условный доход — это сумма налога на прибыль или убытки, исчисляемая по бухгалтерской прибыли или убытку (т. е. определяемых по данным бухгалтерского учета). Величину условного дохода или расхода определяют умножением суммы бухгалтерской прибыли или убытка на ставку налога на прибыль.

Сумму начисленного условного расхода по налогу на прибыль отражают в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условные расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Сумма начисленного условного дохода отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 99, субсчет «Условные доходы».

Текущий налог на прибыль — это налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде. Исчисляют его исходя из величины условного расхода, скорректированного на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода. **Текущий налоговый убыток** — это налог на прибыль, исчисляемый исходя из условного дохода и указанных корректирующих величин.

Порядок расчета текущего налога на прибыль и текущего налога на убыток можно представить следующим образом:

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)	=	Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль	+	Постоянное налоговое обязательство	+	Отложенный налоговый актив	-	Отложенное обязательство

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе как внеоборотные активы *yi* долгосрочные обязательства. Они могут отражаться в балансе в «свернутом виде», т. е. с указанием в балансе только их сальдо, при соблюдении следующих условий:

- наличия у организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств; они должны учитываться при расчете налога на прибыль.

Наряду с отражением в балансе отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства указываются в отчете о прибылях и убытках. В этом отчете содержатся также данные о постоянных налоговых обязательствах.

При корректировке налога на прибыль в бухгалтерском учете составляют пояснительную записку с указанием в ней всех сумм и описанием всех показателей, на которые скорректирована бухгалтерская прибыль.

При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

Учет налога на доходы физических лиц. Порядок расчетов и уплаты данного налога рассмотрен в главе 4. В этой же главе изложен порядок учета единого социального налога.

Учет расчетов по налогу на имущество и транспортному налогу

Налог на имущество организаций. С 1 января 2004 г. данный налог взимается в соответствии с главой 30 НК РФ. Плательщиками налога на имущество являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ.

Объектом налогообложения является остаточная стоимость движимого и недвижимого имущества, относящегося к объектам основных средств. Сумма налога определяется по среднегодовой (средней) стоимости имущества, определяемой за соответствующий налоговый период как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и 1-е число следующего за налоговым периодом месяца, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенной на единицу.

Пример.

Остаточная стоимость основных средств в первом квартале 2006 г. составила: 01.01 - 500 тыс.руб.; на 01.02 - 520 тыс. руб.; на 01.03 - 530 тыс. руб.; на 01.04 - 550 тыс. руб. Средняя стоимость имущества за первый квартал составит 525 тыс. руб. (500 тыс. руб. + 520 тыс. руб. + + 530 тыс. руб. + 550 тыс. руб.): 4 (три месяца плюс единица).

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетным периодом — первый квартал, полугодие и десять месяцев календарного года. Налоговые ставки устанавливаются законом субъектов РФ и не могут превышать 2,2%. Допускается установление дифференцированных нало-

говых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков или имущества, признаваемого объектом налогообложения. Налогом на имущество не облагаются:

- имущество, используемое для осуществления уставной деятельности общероссийских общественных организаций инвалидов (если инвалиды и их законные представители составляют не менее 80% численности данных организаций);
- имущество, используемое для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;
- объекты жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;
- имущество государственных научных центров, ряда научных организаций, коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций и ряда других организаций.

Главой 30 НК РФ предусмотрен следующий механизм исчисления основных платежей по налогу на имущество: сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере $^{1}/_{j}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Пример.

При ставке налога на имущество в 2% авансовые платежи за первый квартал должны составить 2,625 тыс. руб. (525 тыс. руб.-2%: 4).

Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой, исчисляемой за налоговый период, и суммами авансовых платежей, исчисленных в течение налогового периода.

Порядки и сроки уплаты налога и авансовых платежей устанавливаются самостоятельно субъектами РФ. Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода, а налоговые декларации — не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Учет расчетов организаций с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на отдельном субсчете «Расчеты по налогу на имущество».

Исчисленная сумма налога отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68. Перечисленные в бюджет суммы налога на имущество списываются с кредита счета 51 «Расчетные счета» в дебет счета 68.

Транспортный налог. Данный налог введен с 1 января 2003 г. Он заменил налог с владельцев транспортных средств, налог на пользователей автомобильных дорог, а также налог на имущество физических лиц в части транспортных средств.

Плательщиками транспортного налога являются организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения.

Налоговые ставки устанавливаются субъектами РФ в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства на основе ставок, установленных НК РФ.

Платежи по транспортному налогу включаются плательщиком в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Начисление налога отражают по дебету счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на пользователей автомобильных дорог».

Учет местных налогов и сборов

Применительно к организациям к местным налогам относят земельный налог и налог на рекламу.

Плательщиками земельного налога и арендной платы за землю являются организации всех организационно-правовых форм, включая международные неправительственные организации (объединения), совместные предприятия, а также граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, которым предоставлена земля в собственность, владение, пользование или в аренду на территории России.

В соответствии с Законом «О плате за землю» значительной части организаций и граждан предоставлены льготы по взиманию платы за землю.

Земельный налог юридическим лицам и гражданам исчисляется исходя из площади земельного участка, облагаемого налогом, и утвержденных ставок земельного налога.

Земельный налог с юридических лиц и граждан исчисляется начиная с месяца, следующего за месяцем предоставления им земельных участков. Учет плательщиков и исчисление налога производятся ежегодно по состоянию на 1 июня. Не позднее 1 августа государственные налоговые инспекции должны вручить гражданам извещения об уплате налога.

Учет расчетов юридических лиц с бюджетом по земельному налогу и арендной плате за землю ведут на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на отдельном субсчете «Расчет по земельному налогу».

Исчисленная сумма налога или арендной платы ежемесячно отражается по кредиту счета 68 и дебету счетов учета денежных текущих затрат

или других счетов (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.).

Перечисленные суммы налога или арендной платы списывают в дебет счета 68 с кредита счетов учета денежных средств.

Налог на рекламу. Плательщиком данного налога является организация-рекламодатель. Объектом налогообложения является стоимость услуг по изготовлению и распространению рекламы собственной продукции (работ, услуг), включая работы, осуществляемые рекламодателями самостоятельно. Обложению налогом подлежат все фактически произведенные рекламодателем расходы на рекламу (не только в пределах норматива, но и превышающие его).

Ставка налога на рекламу устанавливается местными органами власти в размере, не превышающем 5 % от суммы расходов на рекламу.

Налог на рекламу относится на уменьшение финансового результата. При этом если рекламодатель перечисляет налог непосредственно в местный бюджет, то составляются следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 91
Кредит счета 68 } начислен налог на рекламу

2) Дебет счета 68
Кредит счета 51 } Уплачен налог на рекламу

7.22. Вопросы для самоконтроля

1. Как осуществляется учет кассовых операций?
2. Разрешается ли делать исправления в кассовых ордерах?
3. Может ли бухгалтер выполнять одновременно функции кассира?
4. Каковы особенности учета кассовых операций в иностранной валюте?
5. В какой срок должен быть представлен отчет о расходах по командировкам подотчетным лицом?
6. Как осуществляется учет кредитов банка?
7. На каких счетах учитывают полученные займы?
8. На каких счетах учитывают вклады в уставные капиталы других организаций?
9. В какой оценке отражаются ценные бумаги на счете 58 «Финансовые вложения»?
10. Каковы особенности учета разницы между фактическими расходами на приобретение долговых ценных бумаг и номинальной их стоимостью?
11. На каких счетах отражается продажа ценных бумаг?
12. На какой счет списывается финансовый результат от продажи ценных бумаг?

Глава 8

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

8,1. Понятие и классификация доходов организации

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» (14) «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- суммы, полученные в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- в виде авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности подразделяются на:

а) доходы от обычных видов деятельности;

б) прочие поступления.

К прочим поступлениям относятся доходы:

- операционные;
- внереализационные;
- чрезвычайные.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Доходы от обычных видов деятельности отражают на счете 90 «Продажи».

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с указанными видами деятельности. Доходы, получаемые организацией от указан-

ных видов деятельности, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

Состав остальных операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов будет изложен в последующих параграфах.

8.2, Учет продажи продукции (работ, услуг), связанной с обычными видами деятельности

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (реализационный финансовый результат). Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) определяют как разницу между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют по счету 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» счета «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет субсчета «Себестоимость продаж» счета «Продажи».

Начисленные по проданной продукции (товарам, работам, услугам) суммы НДС и акцизов отражают по дебету субсчетов 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и 90-4 «Акцизы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Организации — плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокуп-

ного дебетового оборота по субсчетам 90-2,90-3,90-4 и 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т.п.).

Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

8.3. Учет операционных и внереализационных доходов и расходов

Для обобщения информации об операционных и внереализационных доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы». К этому счету могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитывают операционные и внереализационные расходы, признаваемые прочими расходами (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-1 и кредитового оборота по субсчету 91-2 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 91-1 и 91-2 закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

Учет операционных доходов и расходов. Состав операционных доходов и расходов определен ПБУ 9/99 «Доходы организации» (14) и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (15).

Основную часть операционных доходов и расходов составляют доходы и расходы от выбытия имущества (кроме продажи готовой продукции (работ, услуг и товаров) и от участия в других организациях (поступле-

ния и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной деятельности).

Порядок учета указанных операционных доходов и расходов рассмотрен в предыдущих главах.

Учет внереализационных доходов и расходов. В соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99 внереализационными доходами и расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров полученные и уплаченные;
- активы, полученные и переданные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение и возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы кредиторской, депонентской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки и уценки активов;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие внереализационные доходы и расходы.

Поступления *от уплаты штрафов, пеней, различных неустоек и других видов санкций* отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» и дебету счетов учета денежных средств и расчетов с дебиторами.

Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек и суммы от других санкций отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов учета денежных средств. При этом суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов от внереализационных операций не включают, а относят на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (т. е. на счет 99 «Прибыли и убытки»).

Прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»; убытки оформляют обратной бухгалтерской проводкой.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списывают в дебет счета 76 и кредит счета 91. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, списывается с кредита счета 76 на счет средств резерва сомнительных долгов (счет 63) или в дебет счета 91.

Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта учета оформляют следующими бухгалтерскими записями:

- дебет счета 58 «Финансовые вложения» (на разницу по операциям с финансовыми вложениями);
- дебет счетов 50 «Касса», 52 «Валютный счет» (на разницу по денежным средствам в валюте);
- дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (по операциям выдачи валюты под отчет) и других счетов;
- кредит счета 91.

По задолженности перед поставщиками и подрядчиками положительную курсовую разницу отражают по кредиту счета 91 и дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Отрицательные курсовые разницы оформляют обратными бухгалтерскими проводками по отношению к положительной курсовой разнице.

В дебет счета 91 с кредита различных счетов списывают расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением мероприятий культурно-просветительского характера, спорта, отдыха, развлечений и иных аналогичных мероприятий.

Прочие внереализационные расходы и потери списываются с дебета или кредита соответствующих счетов в момент их выявления на счет 91.

Например, затраты по аннулированным производственным заказам списывают в дебет счета 91с кредита счетов 20 «Основное производство» (на стоимость неиспользованных полуфабрикатов, деталей и узлов), 97 «Расходы будущих периодов» (на сумму затрат по подготовке производства, относящихся к аннулированным заказам) и др.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

8.4. Учет недостач и потерь от порчи ценностей

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей используют счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На этом счете учитывают недостачи и потери от порчи материальных и иных ценностей, выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи, подлежащие отнесению на счета учета затрат на производство, расходов на продажу и на виновных лиц. Потери ценностей, возникающие в результате стихийных бедствий, относят на счет 99 «Прибыли и убытки».

В дебет счета 94 с кредита счетов недостающих или полностью испорченных ценностей списывается их фактическая себестоимость (по товарно-материальным ценностям) или остаточная стоимость (по основ-

ным средствам и нематериальным активам). По частично испорченным материальным ценностям в дебет счета 94 списывают сумму определившихся потерь.

При выявлении недостач или порчи при приемке материальных ценностей от поставщиков сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин покупатель предъявляет поставщику или транспортной организации и учитывает по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60. При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций эти суммы списывают со счета 76 на счет 94. Если суд принял решение о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин, то поставщик сторнирует ранее отраженную сумму продажи на сумму недостач и потерь (дебетует счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитует счет 90 «Продажи»), а также обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 сумма недостач списывается затем в дебет счета 94 с кредита счета 43.

С кредита счета 94 недостачи и потери от порчи ценностей списывают следующим образом:

- недостачи и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин — на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении);
- недостачи и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли — на затраты на производство и расходы на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);
- недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли, потери от порчи—в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);
- недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых по дебету данного счета. На счетах учета затрат и расходов на продажу недостающие или испорченные материальные ценности списывают до их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между их стоимостью, зачисленной на счет 73, и их стоимостью, отраженной на счете 94, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов». По мере взыскания с виновных лиц причитающихся сумм эти суммы списывают в дебет счета 98 и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном периоде, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 и кредиту счета 98. Одновременно на эти суммы дебетуют счет 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») и кредитуют счет 94. По мере погашения задолженности дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91.

8.5. Учет резервов предстоящих расходов

Резервы предстоящих расходов создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (4, п. 72) организации могут создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на покрытие расходов по ремонту основных средств, на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным производством, на покрытие затрат по ремонту предметов проката, на выплату вознаграждений по итогам работы за год и другие цели, предусмотренные законодательством, нормативными документами Минфина РФ или отраслевыми особенностями состава затрат, утвержденными соответствующими ведомствами по согласованию с Минэкономики РФ и Минфином РФ.

Порядок создания указанных резервов регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными актами.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Операции по начислению резервов отражают по кредиту счета 96 и дебету счетов учета затрат на производство и издержек обращения (20, 23, 25, 26 и т.п.).

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов (дебетуют счет 96) с кредита счетов по учету списываемых расходов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. п.).

Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их создание в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года.

Например, если организация предоставляет отпуска за текущий год в следующем году, то она может иметь остаток резерва на начало года. Сумму резерва уточняют исходя из количества дней неиспользуемого от-

пуска, среднедневных сумм оплаты труда работников и обязательных отчислений на социальные нужды.

Остаток резерва на ремонт основных средств на конец года допускается в случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

В конце года после инвентаризации расчетов начисленные суммы резервов доводят до величины фактических расходов. При этом если фактические расходы превышают суммы начисленных резервов, то на разницу составляют дополнительную проводку по доначислению резервов. Обратная разница оформляется сторнировочной записью.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

8.6. Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по оплате аренды объектов основных средств или их отдельных частей (помещений), расходы на рекламу, на приобретение лицензий, расходы, связанные с оплатой услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды, и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 50, 51, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями.

Из общего состава расходов будущих периодов отдельной калькуляционной статьей по счету 20 «Основное производство» отражают лишь расходы по подготовке и освоению производства. Остальные расходы будущих периодов списывают со счета 97 в дебет собирательно-распределительных (25, 26) или других счетов.

Расходы на рекламу, относящиеся к будущим периодам, также учитываются по дебету счета 97 и кредиту счета 76 с последующим списанием расходов с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат на производство и расходов на продажу.

ПБУ 14/2000 не включает в состав нематериальных активов расходы, связанные с приобретением лицензий. В связи с этим расходы по приобретению лицензий целесообразно учитывать на счете 97 в качестве

расходов будущих периодов. С кредита счета 97 стоимость лицензий в течение срока их действия списывается равномерно по месяцам на счета 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на рекламу».

8.7. Учет доходов будущих периодов

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

По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета имущества, расчетов, счет 91 «Прочие доходы и расходы». К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты следующие субсчета:

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

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

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

На субсчете 98-1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, — арендную и квартирную плату, плату за коммунальные услуги, пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражают по кредиту субсчета 98-1 и дебету счетов учета денежных средств и расчетов; списание доходов на расходы наступившего отчетного периода — по дебету субсчета 98-1 и кредиту соответствующих денежных или расчетных счетов.

На субсчете 98-2 учитывают стоимость безвозмездно полученных активов.

Безвозмездно полученные активы отражают по рыночной стоимости по дебету счетов учета имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.) с кредита субсчета 98-2. Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов, записывается в кредит субсчета 98-2 и дебет счета 86 «Целевое финансирование».

Суммы, учтенные на кредите счета 98, списывают в дебет этого счета с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям по мере их списания на производство или при продаже.

На субсчете 98-3 учитывают предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы. По кредиту субсчета 98-3 отражают выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостач, признанные виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами, в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей». Одновременно на эти суммы кредитуют счет 94 и дебетуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют субсчет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно оплаченную задолженность отражают по дебету субсчета 98-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 98-4 учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью.

Выявленную разницу отражают по кредиту счета 98, субсчет 4, и дебету счета 73, субсчет 2. При погашении задолженности по выявленной разнице кредитуют счет 73-2 и дебетуют счет учета денежных средств или другого имущества. Одновременно погашенную часть разницы списывают в дебет субсчета 98-4 и кредит счета 91.

Аналитический учет по счету 98 осуществляют по субсчету:

98-1 — по каждому виду доходов;

98-2 — по каждому безвозмездному поступлению ценностей;

98-3 — по каждому виду недостач;

98-4 — по видам недостающих ценностей.

8.8. Учет прибылей и убытков

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету — расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т. е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

а) финансового результата от продажи продукции (работ, услуг);

б) финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества (части операционных доходов и расходов);

в) операционных доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества);

г) внереализационных прибылей и убытков;

д) чрезвычайных доходов и расходов.

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Продажи». Со счета 90 прибыль или убыток обычной деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи имущества, операционные и внереализационные доходы и расходы вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Чрезвычайные доходы и расходы относят на счет 99 сразу, без предварительной записи на промежуточных счетах в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.

К *чрезвычайным доходам* ПБУ 9/99 относит поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств, приходуют по дебету материальных, расчетных и других счетов с кредита счета 99 «Прибыли и убытки». Например, стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания пришедшего в негодность по чрезвычайным обстоятельствам имущества, приходуют по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 99.

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

Потери и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, списываются в дебет счета 99 с кредита счетов материальных ценностей (утраченных или израсходованных при ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств), расчетов с персоналом по оплате труда (по работникам, занятым ликвидацией последствий стихийных бедствий), денежных средств и т. п.

При списании стоимости имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств, амортизируемое имущество относят в дебет

счета 99 по остаточной стоимости (с кредита счетов 01 и 04), а остальное имущество — по фактической себестоимости (с кредита счетов 08,10,11, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 50, 58 и др.

В дебет счета 99 списывают не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев (со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), а также стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными обстоятельствами (с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме»).

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль также отражаются на счетах 99 и 68.

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма убытка списывается с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

8.9. Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные составные части конечного финансового результата. В чем их принципиальное отличие?
2. Как определяют прибыль от реализации продукции (работ, услуг)?
3. По каким счетам определяют финансовый результат от прочей реализации?
4. Назовите основные доходы и расходы от внереализационных операций.
5. По каким субсчетам учитывают доходы будущих периодов?
6. Каким образом осуществляют учет налога на прибыль?
7. Каков порядок использования прибыли в организациях?
8. Какие субсчета открывают к синтетическому счету 91 «Прочие доходы и расходы»?
9. Имеет ли счет 99 «Прибыли и убытки» сальдо на конец отчетного года?
10. На каком счете учитывают приобретенные лицензии?

Глава 9

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

9.1. Понятие и состав бухгалтерской отчетности

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют По данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета. Она является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Организации составляют бухгалтерскую отчетность по формам, рекомендуемым Минфином РФ. Формы статистической отчетности утверждаются Госкомстатом РФ.

Единая система показателей отчетности организации позволяет составлять отчетные сводки по отдельным отраслям, экономическим районам, республикам и по всему народному хозяйству в целом.

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, статистическую, оперативную и налоговую.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Составляют ее по данным бухгалтерского учета.

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (40) установлено, что бухгалтерская отчетность подразделяется на индивидуальную бухгалтерскую отчетность, консолидированную финансовую отчетность и управленческую отчетность.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность выполняет две функции — информационную и контрольную. В части первой функции она характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности организации, а в части второй — обеспечивает системный контроль достоверности данных бухгалтерского учета по каждому учетному циклу. Поэтому организации должны составлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность за каждый отчетный период.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность используется собственниками: для выявления конечного финансового результата деятельности организации — чистой прибыли (убытка) и ее распределения между ними; представления в надзорные органы; выявления признаков банкротства; формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей; в управлении организацией, судопроизводстве, налогообложении и для иных целей.

Поскольку главной задачей индивидуальной бухгалтерской отчетности является обеспечение пользователей качественной, надежной и сопоставимой информацией об организации, то ее нужно составлять по российским стандартам, разрабатываемых на основе МСФО. В перспективе целесообразно оценить возможность ее составления некоторыми организациями непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов).

В ряде случаев в российских стандартах может предусматриваться несколько альтернативных подходов к формированию и представлению информации в бухгалтерской отчетности. Они могут устанавливать разный объем информации в индивидуальной бухгалтерской отчетности отдельным категориям организаций, в частности возможность составления упрощенной бухгалтерской отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля. Она выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Главной задачей консолидированной финансовой отчетности является обеспечение гарантированного доступа заинтересованных пользователей к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. Для решения этой задачи консолидированная финансовая отчетность должна составляться по МСФО, подвергаться обязательному аудиту и публикации.

Управленческая отчетность предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом. В связи с этим ее содержание, сроки, формы и порядок составления определяются организацией самостоятельно.

Статистическая **отчетность** составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени — сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции.

Налоговая отчетность (налоговые декларации) предназначена для фискальных целей и обязательна для составления хозяйствующими субъектами, установленными законодательством. Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем ее корректировки по правилам налогового законодательства. Главной задачей налоговой отчетности является снижение затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового и бухгалтерского учета.

По **периодичности составления** различают внутригодовую и годовую отчетность. Внутригодовая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал и полугодие. Внутригодовую статистическую отчетность обычно называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую — промежуточной бухгалтерской отчетностью. Годовая отчетность — это отчеты за год.

По **степени обобщения** отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые организациями, и сводные, которые составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов.

В настоящее время организации представляют в обязательном порядке промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

форму № 1 «Бухгалтерский баланс»;

форму №2 «Отчет о прибылях и убытках».

Кроме указанных форм в составе промежуточной бухгалтерской отчетности организации могут представлять иные отчетные формы («Отчет о движении денежных средств» и др.), а также пояснительную записку, входящие в состав годовой отчетности.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (от 21 ноября 1996. г. № 129-ФЗ) годовая бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит из:

а) бухгалтерского баланса;

б) отчета о прибылях и убытках;

в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

д) пояснительной записки.

Если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, то аудиторское заключение также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

Рекомендуемые формы бухгалтерской отчетности организаций, а также указания о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

В пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности у клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов роста; уровень эффективности использования ресурсов организации и др. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятиях и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

Все большая ориентация отечественной бухгалтерской отчетности на внешних пользователей, а также на предоставление достаточно детальной информации акционерам существенно приблизила ее к отчетности западных стран.

За 2003—2005 гг. годовая бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс — форма № 1;
- » отчет о прибылях и убытках — форма № 2;
- отчет об изменениях капитала — форма № 3;
- отчет о движении денежных средств — форма № 4;
- приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5;
- отчет о целевом использовании полученных средств — форма № 6;
- пояснительную записку;
- итоговую часть аудиторского заключения.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала и движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу (формы № 3,4 и 5) и пояснительную записку.

Если указанные субъекты малого предпринимательства обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, то они также могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности формы № 3, 4 и 5, если отсутствуют соответствующие данные.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности при соответствующих данных — отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных

средств (форма № 4) и приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5).

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточную бухгалтерскую отчетность не составляют. Указанные организации в составе годовой бухгалтерской отчетности не представляют отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средств (формы № 3 и 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительную записку.

9.2. Порядок составления бухгалтерских отчетов

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявляемым к ней требованиям, при ее составлении должно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное соответствие данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов данным синтетического и аналитического учета; запись хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Перед составлением бухгалтерской отчетности необходимо:

- провести инвентаризацию имущества и обязательств организации;
- внести исправления в учет, если в нем были допущены ошибки;
- осуществить закрытие счетов;
- провести реформацию баланса;
- отразить операции, которые были произведены после 31 декабря отчетного года (события после отчетной даты).

Записи по исправлению ошибок, выявленных при инвентаризации, должны отражаться в учете и отчетности того месяца, в котором инвентаризация была закончена, а если ошибки выявлены в следующем году, — записями от 31 декабря отчетного года.

Важным этапом подготовительной работы является **закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов:** калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Приступая к закрытию счетов, следует иметь в виду, что современные организации являются сложными объектами учета и калькулирования себестоимости продукции. Их продукция используется по различным направлениям. Взаимные услуги оказывают друг другу и основному производству вспомогательные производства. При взаимном использовании продукции и услуг невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляций фактические затраты. Какую-то часть затрат по некоторым объектам калькуляции организации вынуждены отражать в плановой оценке. В этих условиях важное значение имеет обоснование последовательности закрытия счетов.

Обобщение накопленного опыта в этом деле позволило выработать следующие рекомендации: закрытие счетов начинают со счетов производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивают счетами с минимальным количеством потребителей и максимальным количеством встречных затрат. В соответствии с данным подходом закрытие счетов осуществляют в такой последовательности.

В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Во вторую очередь распределяют расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрывают следующие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации и закрываются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», распределяется прибыль и закрывается счет 99 «Прибыли и убытки».

Под реформацией баланса понимают списание прибыли, полученной за отчетный год. Реформацию проводят 31 декабря после отражения в учете последней хозяйственной операции.

Реформацию баланса осуществляют в два этапа:

- вначале закрывают счета, на которые в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности организации (счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»);
- » на втором этапе финансовый результат за отчетный год включают в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка. Для этого сальдо по субсчетам 90-1 и 91-1 переносят на счет 99 «Прибыли и убытки». Последней записью отчетного года счет 99 закрывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

К событиям после отчетной даты относят возникшие после оформления бухгалтерской отчетности обстоятельства, влияющие на финансовое состояние организации.

Если отчетность еще не была представлена заинтересованным лицам, то события после отчетной даты должны быть в ней отражены. При этом события, подтверждающие факты, возникшие на отчетную дату (банкротство крупного должника организации, снижение стоимости ее активов и т. п.) отражают в учете дважды: на 31 декабря отчетного года и на дату, когда они фактически произошли. События, возникшие после отчетной даты (стихийное бедствие, резкое изменение курсов валют и т. п.), в бухгалтерском учете не отражаются. Сведения о них сообщаются в пояснительной записке к годовому отчету.

После составления бухгалтерской отчетности необходимо:

- осуществить аудиторскую проверку отчетности;
- утвердить отчетность у участников или акционеров организации;
- сдать отчетность в налоговую инспекцию и Росстат;
- опубликовать отчетность в печати (определенными организациями).

Обязательной аудиторской проверке подлежат: открытые акционерные общества; банки, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные фонды, государственные внебюджетные фонды; фонды, источником образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц; организации с годовым объемом выручки от реализации за год более 50 млн руб., а также организации, сумма активов баланса которых на конец года превышает 20 млн руб. Организации, не обязанные осуществлять обязательный аудит, могут провести инициативный аудит.

В обществах с ограниченной ответственностью решение о приглашении аудиторов и утверждении аудиторской организации утверждается общим собранием участников. В акционерных обществах это решение может принять руководитель АО.

Следует отметить, что ответственность за состояние учета, проверенного аудиторами, несут руководитель организации и ее главный бухгалтер. Аудиторские организации несут ответственность лишь за ущерб, являющийся прямым следствием действия аудиторов (например, при ошибочных письменных рекомендациях).

При составлении форм бухгалтерской отчетности используются в основном данные Главной книги. Порядок составления отчетных форм изложен в Указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (26).

Основная форма бухгалтерской отчетности — бухгалтерский баланс. Его составляют на основе данных об остатках по дебету и кредиту синтетических счетов и субсчетов на начало и конец периода, взятых из Главной книги.

На малых предприятиях, применяющих упрощенную форму учета, баланс составляют по данным Книги учета фактов хозяйственной деятельности.

Некоторые балансовые статьи заполняют непосредственно по остаткам соответствующих счетов («Товары отгруженные», «Уставный капитал» и др.) Значительная часть балансовых статей отражает сгруппированные данные нескольких синтетических счетов. Например, по статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» отражается сальдо по счетам 10, 15 и 16; по статье «Затраты в незавершенном производстве» — сальдо счетов 20, 23, 29 и т. п.

При составлении остальных форм бухгалтерской отчетности также используются в основном данные Главной книги.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. В организации, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем этой организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

9.3. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (1) и Законом от 28 марта 2002 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете"» все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации обязаны представить квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение

90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, предусмотренном учредительными документами организации.

Бухгалтерская отчетность составляется, хранится, представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Пользователь бухгалтерской отчетности не вправе отказать в принятии бухгалтерской отчетности и обязан по просьбе организации проставить отметку на копии бухгалтерской отчетности о принятии и дату ее представления. При получении бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи пользователь бухгалтерской отчетности обязан передать организации квитанцию о приемке в электронном виде.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения либо дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи, либо дата фактической передачи по принадлежности.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

В соответствии с Положением (4) в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственно бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Министерства, ведомства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации представляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера, доли). Указанная сводная отчетность представляется Минфину РФ, Минэкономики РФ и Государственному комитету РФ по статистике в следующие сроки:

- по унитарным предприятиям — не позднее 25 апреля следующего за отчетным года;
- по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности, — не позднее 1 августа следующего за отчетным года.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного на добровольных началах организациями, представляется в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

9.4. Публичность бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность является открытой (публичной) для пользователей — учредителей, участников, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Поэтому организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Кроме того, в соответствии с Законом о бухгалтерском учете (1) акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств, обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Для данных организаций публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Порядок публикации бухгалтерской отчетности устанавливается Минфином РФ и органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. Общие положения по публикации бухгалтерской отчетности, установленные Законом о бухгалтерском учете, для акционерных обществ конкретизированы приказом Минфина РФ от 28 ноября 1996 г. № 101 «Порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности акционерными обществами».

В соответствии с данным приказом публикация бухгалтерской отчетности акционерным обществом производится после проверки и подтверждения ее аудитором (аудиторской фирмой) и утверждения общим собранием акционеров.

Публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Бухгалтерский баланс может

публиковаться по сокращенной форме, разработанной на основе Положения о бухгалтерской отчетности (9). Сокращенная форма бухгалтерского баланса может включать лишь итоговые показатели по разным делам.

Форма отчета о прибылях и убытках, представляемая для публикации, должна включать все показатели, предусмотренные п. 23 Положения по отчетности: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; себестоимость продажи товаров, продукции, работ, услуг; валовая прибыль, коммерческие расходы; управленческие расходы и др.

Кроме того, отчет о прибылях и убытках должен включать сведения о решении общего собрания акционеров о распределении прибыли или покрытии убытков общества за отчетный год, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа, подлежащего опубликованию в средствах массовой информации.

Общество должно применять принятые для публикации формы бухгалтерской отчетности от одного отчетного года к другому. Изменения допускаются лишь в случае изменения условий представления и в иных случаях, обоснованность которых подтверждается независимым аудитором.

Показатели публикуемых форм отчетности формируются путем прямого переноса показателей из годовой бухгалтерской отчетности или объединения соответствующих показателей. Расхождения между показателями публикуемых форм и показателями годовой бухгалтерской отчетности не допускаются.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей. При значительных оборотах отчетность может быть опубликована в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то публикация должна содержать лишь мнение независимого аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности (безусловно положительное, условно положительное, отрицательное, отказ от выражения мнения).

В случае полной публикации бухгалтерской отчетности она включает полный текст итоговой части аудиторского заключения.

Типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным пользователям сводной бухгалтерской отчетности.

Расходы, связанные с публикацией бухгалтерской отчетности, включаются в себестоимость продукции в качестве затрат, связанных с управлением производством (по счету 26).

Суммы возмещения расходов на копирование и пересылку бухгалтерской отчетности, поступающие от заинтересованных пользователей, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

9.5. Вопросы для самоконтроля

1. Назовите виды отчетности.
2. Каков состав квартальной отчетности?
3. Какие формы отчетности включает годовая отчетность?
4. Каков порядок составления бухгалтерских отчетов?
5. Каков порядок представления бухгалтерских отчетов?
6. Кем подписывается бухгалтерская отчетность?
7. Можно ли представлять годовую бухгалтерскую отчетность без ее утверждения собранием акционеров?
8. Каков порядок публикации бухгалтерской отчетности?
9. Можно ли публиковать бухгалтерский баланс по сокращенной форме?
10. Назовите сроки представления бухгалтерской отчетности акционерным обществом.

Глава 10

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

10.1. Понятие и формирование учетной политики

Учетная политика — это выбор организацией вариантов учета и оценки объектов учета, по которым разрешена вариантность, а также формы, техники ведения и организации бухгалтерского учета исходя из установленных допущений и требований и особенностей ее деятельности (организационных, технологических, численности и квалификации учетных кадров, уровня технического оснащения учетных работников и др.).

Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (6).

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации по каждому конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая такой организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности, которое может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривает порядок отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной точностью.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за период, предшествующий отчетному.

Указанные корректировки отражаются в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

10.2. Выбор способов ведения бухгалтерского учета (вариантов учета и оценки объектов учета)

В составе информации об учетной политике по основным средствам подлежит раскрытию следующая информация:

- о выбранных способах начисления амортизации;
- о порядке списания затрат по ремонту основных средств;
- о способах оценки основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (включая случаи достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценку основных средств);
- о принятых сроках полезного использования объектов;
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды.
- о принятии решения по переоценке основных средств и применении повышающих коэффициентов;
- о выборе способа учета объектов недвижимости до внесения записи в государственный реестр и объектов стоимостью до 10 000 руб. за единицу по мере их отпуска в производство или эксплуатацию.

При осуществлении лизинговых операций в составе информации об учетной политике лизингодателя и лизингополучателя подлежит раскрытию следующая информация:

- о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс (на балансе лизингодателя и лизингополучателя);

- о порядке лизинговых платежей в последующем отчетном периоде и до конца действия договора лизинга.

Выбор вариантов по начислению амортизации по основным средствам. В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» амортизация объектов основных средств производится по одному из следующих способов:

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

При выборе способов начисления амортизации по основным средствам нужно учитывать, что способы уменьшаемого остатка и списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования являются методами ускоренной амортизации. При их использовании в первые годы затраты на производство увеличиваются, что приводит к снижению суммы прибыли и налога на прибыль. Сумма налога на имущество в первые годы эксплуатации объектов основных средств также уменьшается за счет уменьшения их остаточной стоимости.

Кроме того, следует принять во внимание, что при использовании методов ускоренной амортизации сумма амортизации по годам уменьшается. Затраты на ремонт основных средств, наоборот, по годам увеличиваются. Если, например, затраты на ремонт основных средств за пять лет принять соответственно 10,20,30,40 и 50 тыс. руб., а суммы амортизации за эти годы — 50,40,30, 20 и 10 тыс. руб., то совокупные расходы на амортизацию и ремонт основных средств по годам будут равны.

Совокупные затраты на амортизацию и ремонт основных средств по годам их использования

Сумма затрат	Годы					
	Первый	Второй	Третий	Четвертый	Пятый	Итого
Амортизация	50	40	30	20	10	150
Расходы по ремонту	10	20	30	40	50	150
Итого	60	60	60	60	60	300

Следовательно, способы списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и уменьшаемого остатка начисления амортизации по основным средствам обеспечивают примерно одинаковые совокупные расходы на амортизацию и на ремонт основных средств по годам.

Для целей налогообложения амортизационные отчисления следует осуществлять линейным или нелинейным методами в порядке, изложенном в ст. 288 и 259 гл. 25 НК РФ.

Определение порядка списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции. Затраты по ремонту основных средств могут быть отнесены на себестоимость продукции следующими двумя способами:

- фактические затраты по ремонту списывают на счета издержек производства или обращения (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.);
- создают резерв на ремонт основных средств с последующим списанием на него фактических затрат по ремонту основных средств.

При первом способе при неравномерно проводимых ремонтных работах по месяцам затраты по ремонту основных средств могут вызвать колебания в себестоимости продукции (особенно в сезонных отраслях производства).

Второй способ списания затрат по ремонту основных средств позволяет равномерно относить эти затраты на себестоимость продукции. При этом создание резервного фонда целесообразно практиковать в отраслях, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на вторую половину года.

В некоторых производствах учетная политика может предусматривать создание переходящего резервного фонда по годам (для ремонта домны резервный фонд создается в течение нескольких лет).

Принятие решения о переоценке основных, средств. Организация самостоятельно принимает решение о переоценке основных средств. При принятии решения о проведении переоценки необходимо установить ее регулярность и отразить установленные сроки в учетной политике.

Выбор способа учета объекта недвижимости до внесения записи в государственный реестр. До внесения замены в госреестр объект недвижимости можно учитывать:

- на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- на субсчете «Основные средства, находящиеся на госрегистрации» к счету 01.

При первом способе действующий объект числится в составе капитальных вложений, а не основных средств. Поэтому с данного объекта налог на имущество взиматься не будет. Для организации первый способ является более выгодным.

Выбор способа учета объектов основных средств стоимостью до 10 000 руб. за единицу по мере их отпуска в производство или эксплуатацию. В соответствии с п. 18 ПБУ 6/01 указанные объекты разрешается:

- списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию;
- оставлять в составе основных средств и начислять по ним амортизацию.

В налоговом учете такие объекты считаются неамортизированным имуществом. С учетом данного положения в бухгалтерском учете объ-

екты основных средств стоимостью до 10 000 руб. за единицу целесообразно также сразу списывать на расходы. Данный порядок описания стоимости основных средств позволит уменьшить сумму налога на имущество.

Принятие решения по применению повышающих коэффициентов амортизации. В налоговом учете организации разрешается применять повышающие коэффициенты амортизации (по имуществу, используемому в условиях агрессивной среды или в многосменном режиме, по лизинговому имуществу). Министерство финансов России также считает возможным принятие таких решений (письмо Минфина России от 23 января 2002 г. №04-02-06/2/4).

При принятии соответствующего решения по применению повышающих коэффициентов амортизации по основным средствам организации должны отразить это решение в учетной политике для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

По нематериальным активам в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений;
- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов.

Установление порядка начисления амортизации по нематериальным активам. По нематериальным активам амортизационные отчисления осуществляются одним из следующих способов:

- линейный способ исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока полезного их использования;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Учет амортизации нематериальных активов может осуществляться с использованием и без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

В первом случае суммы начисленной амортизации отражают по кредиту счета 05 и дебету соответствующих счетов затрат (08, 20, 23, 25 и др.).

Во втором случае соответствующая сумме амортизации часть стоимости нематериальных активов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счетов учета затрат.

Указанным способом рекомендуется списывать деловую репутацию фирмы и организационные расходы.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров или других ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость последних определяется исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров или ценностей. При невозможности определить стоимость переданных или передаваемых ценностей стоимость полученных нематериальных активов устанавливают исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из ожидаемого срока использования объекта, срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов, количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет. Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срока деятельности организации.

По расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР) элементами учетной политики являются:

- выбор способа списания расходов по НИОКР;
- определение сроков списания расходов по НИОКР.

Списание расходов по НИОКР на счета 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» можно осуществлять:

- линейным способом;
- пропорционально планируемому объему продукции (работ, услуг).

При выборе варианта списания указанных расходов нужно принимать во внимание, что линейный способ предусматривается к применению также Налоговым кодексом РФ. В связи с этим выбор линейного способа распределения расходов по НИОКР позволит совместить бухгалтерский и налоговый учет данного вида расходов.

При определении сроков списания расходов по НИОКР нужно иметь в виду, что предельный срок списания указанных расходов установлен ПБУ 17/02 в 5 лет, а НКРФ — в 3 года. Целесообразно установить одинаковый срок списания расходов по НИОКР для бухгалтерского и налогового учета, т. е. в пределах 3 лет.

По материально-непроизводственным запасам элементами учетной политики являются:

- выбор варианта синтетического учета материально-непроизводственных запасов;
- выбор метода оценки материально-непроизводственных запасов;
- определение порядка формирования покупной стоимости товаров у организаций торговли;
- выбор способа оценки товаров для организаций розничной торговли.

Выбор варианта синтетического учета производственных запасов. Синтетический учет производственных запасов может осуществляться:

- по фактической себестоимости приобретения (заготовления);
- по учетным ценам (плановой себестоимости приобретения (заготовления), покупным ценам и др.).

При первом варианте, являющемся традиционным для отечественной учетной практики, синтетический учет производственных запасов осуществляют на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости приобретения, а при втором — по учетным ценам (плановой или нормативной себестоимости, средним покупным ценам и др.).

При обоих вариантах аналитический учет отдельных видов материалов осуществляется, как правило, по учетным ценам (плановой или нормативной себестоимости, средним покупным ценам и др.).

Однако при первом варианте учет отклонений фактической себестоимости производственных запасов от стоимости их по учетным ценам осуществляется на отдельных аналитических счетах синтетического счета 10 «Материалы», а при втором — на отдельном синтетическом счете 16 «Отклонения в стоимости материалов», что усиливает контрольные функции учета и способствует внедрению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Выбор методов оценки производственных запасов. Израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.) разрешается отражать в учете одним из следующих методов оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или по отдельным видам ресурсов;
- по себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ЛИФО).

При выборе варианта оценки израсходованных материалов следует принимать во внимание уровень инфляции, финансовое состояние организации, политику ценообразования и налогообложения, а также условия продажи продукции.

В условиях инфляции себестоимость продукции повышается при использовании метода ЛИФО, снижается при использовании метода ФИФО и оказывается примерно средней при использовании средней себестоимости материалов.

Изменение себестоимости оказывает влияние на сумму прибыли и налога на прибыль. Стоимость остатков материалов соответственно занижается при методе ЛИФО, завышается при методе ФИФО и оказывается средней при оценке материалов по средней себестоимости, что, в свою очередь, оказывает влияние на величину налога на имущество.

Метод ФИФО целесообразно использовать организациям, вынужденным продавать продукцию или оказывать услуги по низким ценам, что позволит избежать санкций со стороны налоговых органов за продажу продукции или оказание услуг ниже их себестоимости.

Определение порядка формирования покупной стоимости товаров у организаций торговли. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, могут включаться:

а) в стоимость приобретенных товаров;

б) в состав расходов на продажу.

Выбор способа оценки товаров для организаций розничной торговли. Организации розничной торговли могут оценивать товары:

а) по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок);

б) по стоимости приобретения.

По затратам на производство и по учету готовой продукции элементами учетной политики являются:

- выбор способа группировки и списания затрат на производство продукции;
- выбор способа учета готовой продукции;
- выбор способа оценки готовой продукции, товаров отгруженных, незавершенного производства;
- выбор варианта сводного учета затрат на производство;
- определение сроков погашения расходов будущих периодов;
- признание момента продажи по работам долгосрочного характера;
- выбор способов распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;
- выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Выбор способа (методики) группировки и списания затрат на производство. В настоящее время разрешается применять несколько методик группировки и списания затрат на производство.

Применявшаяся ранее методика группировки и списания затрат на производство основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции.

Вновь введенная методика группировки и списания затрат на производство предусматривает разделение затрат на переменные, условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

Применение новой методики группировки и списания затрат характеризуется следующим образом:

а) на счетах 20, 23, 29, 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные» и соответствующих балансовых статьях («Готовая продукция», «Товары отгруженные», «Незавершенное производство») отражается неполная производственная себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов), что соответственно уменьшает величину актива баланса и оказывает влияние на значение коэффициента текущей платежеспособности организации, исчисляемого отношением оборотного капитала к краткосрочным обязательствам организации (величина этого важнейшего показателя уменьшается);

б) при обычном порядке списания общехозяйственных расходов значительная их часть относится на счета капитальных вложений (08), непроизводственных нужд (29), расходов будущих периодов (97), целевого финансирования (86), т. е. эта сумма не включается в себестоимость проданной продукции. При втором же варианте вся сумма общехозяйственных расходов списывается на счет 90 и тем самым существенно завышает себестоимость проданной продукции, что приводит к уменьшению прибыли, налога на прибыль и показателей рентабельности;

в) в сезонных производствах, при выполнении работ долгосрочного характера общехозяйственные расходы при обычном порядке их списания входят в состав незавершенного производства (на счетах 20,23 и др.). При втором же варианте они ежемесячно списываются на счет 90. При отсутствии выпуска продукции за какой-либо месяц на счете 90 отражаются только общехозяйственные расходы. Счет 90 ежемесячно закрывается счетом 99. В этом случае организация становится убыточной, что опасно для оценки ее деятельности со стороны других организаций.

К положительным моментам списания общехозяйственных расходов на счет 90 следует отнести:

а) упрощение порядка списания общехозяйственных расходов и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции;

б) улучшение показателей оборачиваемости оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением их величин в активе баланса;

в) улучшение показателей рентабельности оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением их величин в активе баланса;

г) обеспечение сближения бухгалтерского и налогового учета, поскольку в налоговом учете общехозяйственные расходы сразу списываются на уменьшение налогооблагаемой прибыли текущего года.

Следует иметь в виду, что при использовании новой методики группировки и списания затрат на производство отечественная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится близкой к системе «директ-костинг».

Способы учета выпуска продукции (работ, услуг). В Плане счетов 2000 г. предусмотрена возможность учета выпуска продукции (работ, услуг) по двум вариантам: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием данного счета.

При использовании счета 40 готовая и отгруженная продукция отражается на синтетических счетах 43 «Готовая продукция» и 45 «Товары отгруженные» и соответствующих балансовых статьях не по фактической производственной себестоимости, а по учетным ценам.

Использование счета 40 позволяет в системном порядке контролировать выпуск продукции из производства, формирование издержек производства, выявлять отклонения фактической себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной или плановой. Кроме того, при использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой: а) по готовой продукции; б) по отгруженной продукции; в) по проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывается на счет 90.

Необходимым условием использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» является применение в организации показателей нормативной или плановой себестоимости, что достигается обычно при использовании нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

Вариант учета готовой продукции с использованием счета 40 нецелесообразно использовать, если отклонения фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой оказываются значительными, а продукция продается неритмично. Задержки с продажей продукции могут привести к убыточности организации, поскольку отклонения со счета 40 сразу списываются на счет 90 «Продажи», который ежемесячно закрывается счетом 99 «Прибыли и убытки».

Выбор методов оценки готовой продукции, товаров отгруженных, незавершенного производства. *Готовая продукция и товары отгруженные* могут отражаться в учете и балансе:

- по полной фактической производственной себестоимости (если в учете не используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и общехозяйственные расходы списываются на счета 20, 23, 29);
- « по неполной фактической производственной себестоимости (если в учете не используется счет 40 и со счета 26 расходы списываются на счет 90);

- по полной нормативной или плановой себестоимости (если в учете используется счет 40 и со счета 26 расходы списываются на счета 20, 23, 29);
- по неполной нормативной или плановой себестоимости продукции (когда используется счет 40 и расходы со счета 26 списываются на счет 90).

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе:

- по нормативной или плановой себестоимости;
- прямым статьям расходов;
- стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

Выбор вариантов оценки готовой и отгруженной продукции и незавершенного производства оказывает влияние на трудоемкость учета и калькулирования себестоимости продукции, на выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, на себестоимость производственной и реализованной продукции, на величину показателей финансового состояния организации.

Например, при оценке готовой и отгруженной продукции по прямым статьям расходов и списании общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» отпадает необходимость в распределении указанных расходов по различным производствам и непромышленным хозяйствам и появляется возможность использования системы калькулирования, близкой к системе «директ-костинг».

При оценке незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов намного упрощается внедрение позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, основным недостатком которого раньше являлась именно сложность оценки незавершенного производства.

Следует принимать во внимание, что при данном варианте оценки незавершенного производства все затраты по переработке сырья, материалов, полуфабрикатов ежемесячно списывают на счет 90 «Продажи» и тем самым относят на себестоимость проданной продукции. При значительных остатках незавершенного производства себестоимость проданной продукции может быть существенно завышена и организация может оказаться убыточной. Кроме того, занижение стоимости незавершенного производства, отражаемого в балансе отдельной статьей, может оказать влияние на величину оборотных активов, принимаемых в расчет при исчислении коэффициента текущей платежеспособности — одного из основных официальных показателей структуры баланса организации и ее платежеспособности. К таким же последствиям приводит занижение в балансе стоимости готовой и отгруженной продукции при их оценке по неполной производственной себестоимости.

Вместе с тем занижение стоимости незавершенного производства в активе баланса улучшает показатели оборачиваемости имущества и рентабельности незавершенного производства, оборотных активов и всего имущества организации за счет уменьшения их величины в активе баланса. Уменьшается также налог на имущество.

Выбор варианта сводного учета затрат на производство. Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу), себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта. При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Определение сроков погашения расходов будущих периодов. В настоящее время организации сами устанавливают сроки погашения расходов будущих периодов.

Следует отметить, что в последние годы состав расходов будущих периодов существенно расширен. Помимо традиционно учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» расходов на подготовку и освоение производства и т. п. на этом счете стали учитывать расходы на приобретение лицензий, затраты на рекламу и др. В настоящее время счет 97 используется не только при формировании себестоимости продукции, но и для учета текущих затрат.

Порядок списания расходов будущих периодов на объекты учета и калькулирования зависит прежде всего от вида расходов. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные на счете 97, могут списываться равномерно по месяцам или пропорционально объему продукции по месяцам.

Признание момента продажи по работам долгосрочного характера. В строительных, научных, проектных, геологических и других организациях, выполняющих работы долгосрочного характера, момент продажи может быть определен по законченным работам или по отдельным этапам этих работ.

В первом случае учет продажи продукции в указанных организациях осуществляется на счетах 90 «Продажи» и 45 «Товары отгруженные» без использования счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

При выборе варианта признания момента продажи по отдельным этапам выполненных работ организации используют счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования. Способы распределения кос-

венных расходов зависят прежде всего от их вида. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы, например, распределяются между объектами учета и калькулирования чаще всего пропорционально заработной плате производственных рабочих, учтенной по этим объектам, или пропорционально плановым (нормативным) затратам указанных косвенных расходов по объектам. Коммерческие косвенные расходы распределяются по видам продукции (работ, услуг), как правило, пропорционально их производственной себестоимости.

Выбор способа распределения косвенных расходов зависит от технологических, организационных и ряда других особенностей организаций. Так, например, косвенные расходы нецелесообразно распределять между объектами учета и калькулирования пропорционально заработной плате производственных рабочих, если уровень механизации труда существенно различается по отдельным производствам, цехам, участкам, бригадам.

Выбор того или иного способа распределения косвенных расходов направлен на обеспечение более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг.

Если организация является многопрофильной и осуществляет несколько видов деятельности, то общепроизводственные и общехозяйственные расходы целесообразно распределять по видам деятельности пропорционально суммам выручки, полученным от каждого вида деятельности.

Выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. В организациях применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции. В организации могут применяться не один, а несколько методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции или даже все эти методы. Например, в крупных организациях в основном производстве может применяться нормативный или попередельный метод; учет затрат по ремонтным работам осуществляется, как правило, по позаказному методу; во вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько однородных видов продукции (котельная, электроцех), применяется попроцессный метод.

Создание резервов и фондов специального назначения. Согласно п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (4) в целях равномерного включения отчетного периода организации могут создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам за год и другие цели (см. с. 226).

Фонды специального назначения создаются организацией обычно в соответствии с учредительными документами, в которых определяется также порядок создания и использования специальных фондов.

Выбор варианта учета доходов и расходов от сдачи имущества в аренду. В соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99 доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться:

а) в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности;

б) в составе операционных доходов и расходов.

При первом варианте сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности и поэтому расходы по этой деятельности учитываются на счетах учета производственных затрат (20, 26, 44 и др.), а доходы — на счете учета выручки (90).

При втором варианте сдача имущества в аренду не является предметом деятельности и поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе операционных доходов и расходов.

Выбор варианта учета долговых ценных бумаг. Положением по учету финансовых вложений (24) установлено, что финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. Вместе с тем по долговым ценным бумагам разрешено разницу между суммой фактических затрат на приобретение ценных бумаг и номинальной их стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере начисления причитающегося по ним дохода, относить на финансовые результаты у коммерческой организации, или увеличение расходов у некоммерческих организаций, или уменьшение финансирования (фондов) у бюджетных организаций.

Кроме того, по долговым ценным бумагам организации могут составлять расчеты их оценки по дисконтированной стоимости без осуществления записей в бухгалтерском учете.

Выбор способа оценки ценных бумаг при их выбытии. Ценные бумаги при их выбытии могут оцениваться по:

- первоначальной стоимости каждой единицы учета;
- средней первоначальной стоимости;
- способу ФИФО.

Выбор варианта принятия государственной помощи к учету. ПБУ 13/2000 предусмотрены два варианта принятия бюджетных средств к учету:

- по мере фактического поступления бюджетных средств;
- как возникновение задолженности.

При первом варианте поступившие денежные средства и имущество отражают по дебету счетов учета денежных средств и имущества (51, 55, 08, 10 и др.) и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

При втором варианте выделение бюджетных средств отражают как возникновение задолженности по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

Фактическое поступление бюджетных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств и имущества (51, 55, 08,10 и др.) с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация в отношении государственной помощи:

- характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;
- назначение и величина бюджетных кредитов;
- характер прочих форм государственной помощи, от которых организация получает экономические выгоды;
- невыполнение на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и активы.

Выбор способа списания коммерческих расходов. В соответствии с п. 9 ПБУ 10/99 расходы по продаже товаров, продукции, работ и услуг можно списывать двумя способами:

- распределяя между проданными и непроданными товарами, продукцией, работами, услугами;
- включая всю сумму расходов по продаже в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг в отчетном периоде.

Выбор способа учета долгосрочной задолженности. В соответствии с п. 6 ПБУ 15/01 организация-заемщик может долгосрочную задолженность по кредитам и займам:

а) оставлять в составе долгосрочной задолженности;

б) переводить в краткосрочную задолженность.

При выборе второго варианта перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную осуществляется в момент, когда по условиям договора займа или кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Отражение процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам. Указанные расходы в соответствии с п. 18 ПБУ 15/01 могут учитываться в составе: а) операционных расходов; б) расходов будущих периодов с последующим равномерным включением в состав операционных расходов.

Оценка доходов. Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления:

- доходами от обычной деятельности;
- прочими поступлениями.

Критерии отнесения доходов к обычным или прочим целесообразно закрепить в учетной политике.

Принятие решения о создании резервов сомнительных долгов. Организация вправе:

а) создавать резервы по сомнительным долгам;

б) не создавать указанные резервы.

10.3. Выбор техники, формы и организации бухгалтерского учета

Разработка рабочего плана счетов. Организация самостоятельно разрабатывает рабочий план счетов на основе утвержденного плана. Она вправе из всей совокупности синтетических счетов выбирать действительно необходимые для себя, вводить (с разрешения Министерства финансов Российской Федерации) новые синтетические счета, используя свободные коды счетов.

На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным Планом счетов и Инструкцией по применению Плана счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также полную номенклатуру аналитических счетов и их кодовые обозначения.

Выбор формы бухгалтерского учета. Организация самостоятельно выбирает форму учета (журнально-ордерная, мемориально-ордерная, упрощенная, машинно-ориентированная), перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них.

Организация бухгалтерского учета. Организация самостоятельно выбирает организационное построение бухгалтерии. Кроме того, бухгалтерский учет и отчетность могут осуществляться специализированной организацией или соответствующим специалистом на договорных началах. Организация может выделить на отдельный баланс свои производства и хозяйства, а также филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения, входящие в ее состав.

В организациях малого бизнеса, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя организации.

Определение количества и сроков проведения инвентаризации имущества и обязательств. При проведении обязательных инвентаризаций для составления годовой отчетности организациям предоставлено право проводить инвентаризацию основных средств один раз в три года, библиотечных фондов — один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к нему местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков. Количество не обязательных для инвентаризации в отчетном году основных средств, даты проведения инвентаризаций, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются самой организацией.

Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля. Организации самостоятельно разрабатывают систему внутрипроизводственного учета, функционирования и контроля исходя из особенностей функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

10.4. Раскрытие учетной политики

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету или законодательными актами и постановлениями Правительства Российской Федерации.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных ПБУ 1/98, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

В тех случаях, когда при формировании учетной политики организации исходят из допущений, отличных от предусмотренных ПБУ 1/98, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть подробно раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информации об учетной политике организации, если в последней не произошло изменений со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать причину изменения учетной политики; оценку последствий изменения в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность

за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующие отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, отражаются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

10.5. Вопросы для самоконтроля

1. Каково значение учетной политики организации?
2. Назовите допущения и требования, исходя из которых формируется учетная политика.
3. Каковы варианты начисления амортизации по основным средствам и последствия ускоренной амортизации основных средств?
4. Каковы последствия списания общехозяйственных расходов на счет продажи продукции?
5. В какой оценке могут отражаться в учете готовая и отгруженная продукция?
6. Каковы последствия оценки незавершенного производства по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов?
7. Могут ли применяться одновременно разные методы калькулирования себестоимости продукции в организации?
8. Кто формирует учетную политику организации?
9. Как осуществляется раскрытие учетной политики?

Глава 11

УЧЕТ НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ

11.1. Критерии отнесения предприятия к категории малых предприятий

Окончательное юридическое определение понятия «малые предприятия» дано в Федеральном законе «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ (в ред. от 21 марта 2002 г.). В соответствии с этим Законом под субъектами малого предпринимательства (малыми предприятиями) понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций или объединений, благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25%, и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней:

- в промышленности, строительстве и на транспорте — 100 человек;
- в сельском хозяйстве и научно-технической сфере — 60 человек;
- в оптовой торговле — 50 человек;
- в розничной торговле и бытовом обслуживании населения — 30 человек;
- в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности — 50 человек.

Таким образом, в соответствии с указанным Законом для отнесения предприятия к малому нужно принимать во внимание два критерия: численность работников и участие других организаций в уставном капитале предприятия.

В международной практике для отнесения соответствующих объектов к малым предприятиям используют три показателя: численность работников (обычно до 50 человек), объем продажи продукции и балансовую стоимость имущества.

Под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

11.2. Особенности ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях

В соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства малым предприятиям рекомендуется вести учет по единой журнально-ордерной

форме учета для предприятий, утвержденной письмом Минфина СССР от 8 марта 1969 № 63, и для небольших предприятий, утвержденной письмом Минфина СССР от 6 июня 1960 № 176. На малых предприятиях, имеющих незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 300 в месяц), учет может осуществляться по упрощенной форме учета.

Малое предприятие само выбирает форму бухгалтерского учета исходя из потребности своего производства и управления, их сложности и численности работающих. При этом малое предприятие может приспосабливать применяемые учетные регистры к специфике своей работы при соблюдении основных принципов ведения учета.

При учете производственных ресурсов, затрат на производство продукции и калькулировании себестоимости продукции малые предприятия руководствуются отраслевыми указаниями, разработанными министерствами и ведомствами.

Для организации учета по упрощенной форме учета малым предприятиям рекомендуется составить на основе типового плана счетов рабочий план счетов (приведен ниже).

В связи с переходом на упрощенный план счетов малым предприятиям рекомендуется внести ряд изменений в общепринятый порядок учета производственных ресурсов, затрат на производство продукции и финансовых результатов.

Рабочий план счетов малых предприятий

Раздел	Наименование счета	Номер счета	Группируемые счета
Внеоборотные активы	Основные средства	01	01, 03, 04
	Амортизация основных средств	02	02, 05
	Вложения во внеоборотные активы	08	07, 08
Производственные запасы	Материалы	10	10, 11, 15, 16
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	19
Затраты на производство	Основное производство	20	20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 97
Готовая продукция и товары	Товары	41	40, 41, 42, 43, 45
Денежные средства	Касса	50	
	Расчетные счета	51	

Окончание табл.

Раздел	Наименование счета	Номер счета	Группируемые счета
	Валютные счета	52	
	Специальные счета в банках	55	55, 57
	Финансовые вложения	58	58
Расчеты	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	60
	Расчеты по налогам и сборам	68	68, 69
	Расчеты по кредитам и займам	66	66, 67, 86
	Расчеты по оплате труда	70	70
	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	62, 71, 73, 75, 76, 79
Капитал	Уставный капитал	80	80
	Добавочный капитал	82	82, 83, 98
Финансовые результаты	Продажи	90	90, 91
	Недостачи и потери от порчи ценностей	94	94
	Прибыли и убытки	99	84, 91, 99

На счете 01 «Основные средства» рекомендуется обособленно учитывать нематериальные активы. Амортизация нематериальных активов учитывается обособленно на счете 02 «Амортизация основных средств».

Выбывающие основные средства списываются со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Расходы, связанные с выбытием основных средств, а также недоамортизированная часть основных средств списываются в дебет счета 90 «Продажи». В случае продажи основных средств их остаточная стоимость и расходы по продаже списываются в дебет счета 90 «Продажи». Выручка от продажи учитывается по кредиту счета 90.

Все производственные запасы на малых предприятиях рекомендуется учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Все затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг на малых предприятиях рекомендуется учитывать на счете 20 «Основное производство».

При кассовом методе учета доходов и расходов затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), отражаются на счете 20 «Основное производство» только в части оплаченных материальных ценностей, услуг, оплаты труда, начисленных амортизационных отчислений и других оплаченных затрат. Фактическая себестоимость отгруженных (проданных) ценностей (работ, услуг) отражается обособленно на дебете счета 41 «Товары» до момента поступления денежных средств.

При поступлении денежных средств дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счет 90 «Продажи», после этого списывают себестоимость проданной продукции (работ, услуг) с кредита счета 41 в дебет счета 90.

В случае выполнения своих обязательств покупателем иным способом (по договору мены, зачету взаимной задолженности и т. п.) кредитовая запись по счету 90 «Продажи» корреспондируется с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Малые предприятия, имеющие значительное количество объектов учета, недлительный цикл производственного процесса и учитывающие общехозяйственные расходы обособленно от прямых, могут списывать общехозяйственные расходы на затраты по продаже продукции (счет 90 «Продажи»).

Учет готовой продукции и товаров осуществляется на счете 41 «Товары».

Товары, приобретаемые для продажи, принимаются к учету по стоимости приобретения с дальнейшим их списанием при выбытии по методу средневзвешенной себестоимости.

Учет продажи продукции (работ, услуг) и любого другого имущества малого предприятия, а также определение финансового результата по этим операциям осуществляются на счете 90 «Продажи».

Финансовые результаты и их использование могут учитываться непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

В течение года суммы прибыли и ее использование отражаются в соответствующем регистре развернуто: по кредиту счета нарастающим итогом показывают прибыль, а по дебету счета — ее использование.

Учет всех видов дебиторской и кредиторской задолженности осуществляется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Расчеты производятся в развернутом виде: по дебету — возникновение дебиторской задолженности и погашение кредиторской, по кредиту — возникновение кредиторской задолженности и погашение дебиторской.

Учет ссуд банка, заемных и целевых средств осуществляется малым предприятием на счете 66 «Расчеты по кредитам и займам» по их видам и срокам погашения.

При упрощенной форме учета в качестве регистра синтетического учета используют Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (форма № К-1 — табл. 1.4, п. 1.12 гл. 1), а в качестве регистров аналитического учета — следующие ведомости:

- учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (форма №В-1);
- учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (форма № В-2);
- учета затрат на производство (форма № В-3);
- учета денежных средств и фондов (форма № В-4);
- учета расчетов и прочих операций (форма № В-5);
- учета реализации (форма № В-6 (оплата) и В-6 (отгрузка));
- учета расчетов с поставщиками (форма № В-7);
- учета оплаты труда (форма № В-8);
- шахматную (форма № В-9).

Ведение Книги учета фактов хозяйственной деятельности и ведомости учета заработной платы является обязательным, остальные ведомости ведутся по мере необходимости. В этом случае Книга учета фактов хозяйственной деятельности является регистром не только синтетического, но и аналитического учета.

Книгу можно вести в виде ведомости, открывая ее на каждый месяц, или в форме Книги, предназначенной для учета операций за весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице Книги записывают число содержащихся в ней страниц, заверяемое подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати малого предприятия.

Ведомости форм №В-1—В-9 предназначены для аналитического учета имущества, обязательств и процессов. В них записывают показатели характеристик соответствующих объектов учета, их наличия на начало периода, поступления или расхода и наличия на конец периода. Например, в ведомости учета производственных запасов и товаров указывают порядковый номер каждого вида материалов и товаров, единицу измерения, цену, остаток на начало месяца в количественном и стоимостном выражении, приход, расход и остаток на конец месяца также в количественном и стоимостном выражении.

При наличии у малого предприятия значительного количества объектов основных средств оно может вести их учет в инвентарных карточках, учета основных средств. На основании итоговых данных карточек учета движения основных средств ведут сводный учет движения основных средств по счету 01 «Основные средства» в ведомости по форме №В-1.

По окончании месяца в Книге подводят итоги, подсчитывают обороты по каждому счету и выводят конечное сальдо.

•Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используют для составления бухгалтерского баланса.

Для обобщения месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности и проверки правильности записей на счетах рекомендуется составить оборотную ведомость по счетам синтетического учета, являющуюся основой для составления бухгалтерского баланса.

При использовании ведомостей в качестве регистров аналитического учета их месячные итоги можно переносить в ведомость (шахматную) по форме № В-9. Эта ведомость является регистром синтетического учета и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета.

Ведомость открывается на каждый месяц. В подлежащем ведомости записывают синтетические счета в порядке их возрастания, а в сказуемом — в порядке увеличения их номеров.

Кредитовые обороты счетов из ведомостей форм № В-1-В-8 переносят в ведомость формы № В-9 с расшифровкой их по дебетуемым счетам. По завершении разноски по каждому счету подсчитывают сумму дебетового оборота, который должен быть равен дебетовому обороту в соответствующей ведомости.

Общий итог дебетовых оборотов должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому счету переносят в оборотную ведомость по синтетическим счетам, в которой подсчитывают сальдо.

В соответствии с законодательством для малых предприятий установлены упрощенные процедуры и формы составления отчетности.

11.3. Упрощенная система налогообложения

В соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ ряд организаций и индивидуальные предприниматели могут перейти с 1 января 2003 г. на упрощенную систему налогообложения.

Применительно к организациям упрощенная система налогообложения предусматривает замену уплаты налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога с продаж, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

По отношению к индивидуальным предпринимателям предусматривается замена уплаты налога на доходы физических лиц, налога на добав-

ленную стоимость, налога с продаж, налога на имущество и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и иные налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Организации могут перейти на упрощенную систему налогообложения при соблюдении следующих условий:

- доход от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав за первые девять месяцев текущего года не должен превышать 11 млн руб. (без НДС);
- количество работающих не должно превышать 100 человек;
- стоимость амортизируемого имущества не должна превышать 100 млн руб.;
- доля участия других юридических лиц в уставном капитале организации не должна превышать 25% (за некоторым исключением);
- если организация не имеет филиалов и представительств.

Для индивидуальных предпринимателей ограничения по доходу не применяются.

Не разрешается переход на упрощенную систему налогообложения организациям и индивидуальным предпринимателям:

- занимающимся банковской и страховой деятельностью, негосударственным пенсионным обеспечением, игорным бизнесом;
- занимающимся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных;
- профессиональным участникам рынка ценных бумаг, инвестиционным фондам, ломбардам, участникам соглашений о разделе продукции;
- нотариусам, занимающимся частной практикой.

При упрощенной системе объектом налогообложения признается один из показателей:

- доходы (налоговая ставка 6%);
- доходы, уменьшенные на величину расходов (налоговая ставка 15%).

При определении доходов учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав, а также внереализационные доходы в соответствии со ст. 249 и 250 Налогового кодекса РФ.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества и имущественных прав.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

- приобретение основных средств и нематериальных активов;
- ремонт основных средств и арендные платежи за арендуемое имущество;
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- суммы НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам);
- » командировки;
- обеспечение пожарной безопасности, услуги по охране имущества, содержание служебного транспорта, компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных норм, рекламу и ряд других расходов.

Расходы на приобретение основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, налогоплательщик принимает в момент ввода основных средств в эксплуатацию.

Стоимость основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, включается в расходы в зависимости от срока полезного использования:

- до трех лет — в течение одного года;
- от 3 до 15 лет включительно — в течение трех лет (50% стоимости основных средств в течение первого года, 30% — в течение второго года и 20% — в течение третьего года);
- свыше 15 лет — в течение 10 лет равными долями. При этом стоимость имущества, приобретенного до даты перехода на упрощенную систему налогообложения, принимается равной его остаточной стоимости на момент перехода.

К материальным расходам относят затраты на приобретение сырья и материалов, топлива, воды и энергии, используемых в производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг, при реализации продукции и на хозяйственные нужды. Детальный перечень материальных расходов приведен в ст. 254 Налогового кодекса РФ.

Расходами на оплату труда являются любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления (надбавки за работу в ночное время, совмещение профессий, работу в тяжелых и вредных условиях,

сверхурочную работу и работу в выходные дни), премии и единовременные поощрительные начисления.

Расходы на командировки состоят из стоимости проезда, расходов по найму жилого помещения, консульские, визовые и импортные расходы. При этом нормированию подлежат лишь суточные, которые признаются в качестве расходов в пределах установленных норм.

Большая часть **расходов на рекламу** принимается в фактической сумме. В размере, не превышающем 1% выручки от реализации, признаются расходы на изготовление или приобретение призов для победителей розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний.

Остальные ранее указанные фактические затраты признаются в качестве расходов без ограничений.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом налоговым периодом по единому налогу признается календарный год. Отчетными периодами считаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Ранее отмечалось, что налоговые ставки устанавливаются либо по отношению к доходам (6%), либо по отношению к доходам, уменьшенным на сумму расходов (15%). При использовании второй базы налогообложения возможны варианты, когда расходы могут быть равны доходам или даже превышать их. В таких случаях следует использовать норму об уплате минимального налога, который рассчитывается по ставке 1% налоговой базы в виде дохода.

Уплата единого налога должна осуществляться в виде авансовых платежей. Если в качестве объекта налогообложения приняты доходы, то сумма квартального авансового платежа исчисляется по итогам каждого отчетного периода исходя из ставки налога и фактически полученных доходов. Сумма исчисленного квартального авансового платежа уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (не более чем на 50%).

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то сумма квартального авансового платежа определяется умножением исчисленной разницы между доходами и расходами на ставку налога (15%). При этом доходы и расходы рассчитываются нарастающим итогом с начала года. Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование относятся к расходам в целях исчисления налога.

Уплата авансовых платежей производится ежеквартально не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Уплата налога по итогам календарного года производится организацией не позднее 31 марта, а индивидуальными предпринимателями — не позднее 30 апреля, т. е. в сроки подачи деклараций указанными налогоплательщиками.

11.4. Налоговый учет при упрощенной системе налогообложения

Для исчисления налоговой базы и суммы налога налогоплательщики ведут налоговый учет в Книге учета доходов и расходов, утвержденной приказом Министерства РФ по налогам и сборам от 28 октября 2002 г. № БГ-322/606.

Указанная книга открывается на один год и может вестись на бумажных носителях или в электронном виде. Она должна быть пронумерована и прошнурована. На последней странице книги проставляется число страниц, заверяемое подписью руководителя или предпринимателя и печатью, а также подписью должностного лица налогового органа.

Исправление ошибок в Книге учета доходов и расходов должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя — при ее наличии).

Книга учета доходов и расходов состоит из трех разделов.

Раздел «Доходы и расходы» предназначен для записи доходов и расходов за каждый квартал. При этом графа 5 книги заполняется только теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Раздел «Расчет расходов на приобретение основных средств, принимаемых при расчете налоговой базы по единому налогу» заполняется теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. В разделе указывают наименование объектов основных средств, дату ввода в эксплуатацию, дату оплаты объекта, его первоначальную и остаточную стоимость, срок полезного использования объекта, количество кварталов эксплуатации объекта, сумму расходов на приобретение объекта, принимаемую при определении налоговой базы за отчетный период, и ряд других необходимых сведений.

В разделе «Расчет налоговой базы по единому налогу» содержатся данные о доходах, расходах и об отклонениях по ним за I квартал, полугодие, 9 месяцев и год. По данным этого раздела осуществляется расчет суммы единого налога за соответствующий период.

Порядок заполнения разделов Книги учета доходов и расходов приведен ниже по данным следующего примера.

Пример.

В первом квартале 2005 г. малым предприятием осуществлены платежи за поступившие материалы (50 000 руб.) и за обед в ресторане - 1500 руб.; выручка от продажи продукции и товаров составила 75500 руб.

В целом расходы организации за I квартал составили 51 500 руб., в том числе учитываемые при расчете единого налога - 50 000 руб. (51 500-1500). Превышение доходов над расходами составило 25 500 руб. (75 500-50 000), сумма налога за I квартал 3825 руб. (25 500- 15:100).

Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения, на 2004 год

Доходы и расходы

Регистрация			Сумма	
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы	Расходы
1	Платежное поручение от 17 января 2004 г. № 1	Платежи за материалы		50000
2	Выписка банка по расчетному счету от 23 января 2004 г. № 3	Выручка от продажи продукции	75500	
Итого за I квартал			75500	50000

Расчет налоговой базы по единому налогу

за_____;_____2004 года

отчетный (налоговый) период

Наименование показателя	Код строки	2004 год			
		I квартал	Полугодие	9 месяцев	Год
Доходы	010	75500			
Расходы	020	50000			
Итого:					
доходы, уменьшенные на величину расходов (строка 010 - строка 020)	030				
превышение расходов над доходами (строка 020 -строка 010}	031	25 500			

Книга учета доходов и расходов заполняется по данным первичных документов, указываемых в графе 2. Запись в Книге осуществляется на русском языке. Первичные документы, составленные на иностранных языках или на языках народов РФ, должны иметь подстрочный перевод на русский язык.

11.5. Вопросы для самоконтроля

1. Каковы основные особенности бухгалтерского учета на малых предприятиях?
2. Каково назначение Книги учета хозяйственных операций?
3. Назовите обязательные учетные регистры при упрощенной форме учета.
4. В каких организациях может использоваться упрощенная система налогообложения?

5. Что является объектом обложения единым налогом в организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения?
6. Какова ставка единого налога на доход?
7. Какова ставка единого налога на доход, уменьшенный на величину расходов?
8. Нужно ли использовать двойную запись для ведения Книги учета доходов и расходов?
9. Имеются ли особенности учета кассовых операций на малых предприятиях?
10. Может ли руководитель малого предприятия вести бухгалтерский учет лично?

Раздел III

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Глава 12

УЧЕТ РЕОРГАНИЗАЦИИ, ЛИКВИДАЦИИ, ПРИОСТАНОВЛЕНИЯ И ПРЕКРАЩЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

12.1. Учет реорганизации организаций

Реорганизация юридического лица осуществляется по решению его учредителей, органа, уполномоченного на то учредительными документами, уполномоченных государственных органов. Существует пять видов реорганизации — присоединение, разделение, выделение и преобразование.

В решении о реорганизации должны быть предусмотрены:

- порядок и сроки проведения инвентаризации имущества;
- способы оценки передаваемого имущества;
- ответственные по обязательствам, возникшим после составления разделительного баланса или передаточного акта, и до регистрации вновь созданной организации;
- порядок распределения чистой прибыли реорганизуемого предприятия;
- размеры уставных капиталов вновь созданных организаций.

Разделительный баланс составляется при разделении и выделении организации, а передаточный акт — при слиянии, присоединении и преобразовании. В указанных документах должны быть отражены данные о получателях соответствующего имущества и ответственные по обязательствам после регистрации.

Составление разделительного баланса или передаточного акта целесообразно осуществлять в конце отчетного периода или перед составлением промежуточной бухгалтерской отчетности.

К разделительному балансу или передаточному акту прилагаются:

- бухгалтерская отчетность;
- акты инвентаризации имущества и обязательств;
- первичные документы по передаваемому имуществу:
- расшифровка дебиторской и кредиторской задолженности;
- • документы, подтверждающие внесение записей в единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) о ликвидации старых и создании новых организаций.

Бухгалтерская отчетность при реорганизации состоит из баланса, отчета о прибылях и убытках, приложения к ним, пояснительной записки и аудиторского заключения.

К расшифровке дебиторской и кредиторской задолженности необходимо приложить уведомления кредиторам и дебиторам с информацией о том, кто будет рассчитываться с ними после реорганизации. Уведомления рассылаются до утверждения разделительного баланса или передаточного акта.

Показатели отчетности при реорганизации в значительной мере зависят от способа оценки имущества и обязательств. Решение по данному вопросу принимают учредители и указывают его в договоре о реорганизации. При этом имущество можно оценивать по первоначальной, остаточной или рыночной стоимости и фактической себестоимости. Стоимость имущества, отраженная в балансе или акте, должна совпадать с его стоимостью, указанной в расшифровках к этим документам и в инвентаризационных описях. При этом, если имущество оценивается по рыночной стоимости, то в балансе или акте следует указать отклонение рыночной стоимости от балансовой.

Оценка кредиторской задолженности производится по учетным данным. Эта задолженность может быть увеличена на сумму убытков, возникающих у кредиторов в связи с реорганизацией организации должника. Подлежащие выкупу акции акционерных обществ оценивают по цене не ниже их текущей рыночной стоимости. При аннулировании выкупленных акций их номинальная стоимость списывается на уменьшение уставного капитала. Возникающая разница между номинальной стоимостью акций и фактическими затратами на их выкуп относится на финансовые результаты в качестве операционных расходов или доходов.

В период между передачей имущества по разделительному балансу или передаточному акту и государственной регистрацией ликвидируемых организаций они должны составлять промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность. Показатели этой отчетности могут отличаться от данных разделительного баланса или передаточного акта. Возникающие изменения должны быть отражены в пояснительной замене к промежуточной (годовой) и заключительной бухгалтерской отчетности или в уточнениях к передаточному акту.

На день, предшествующий дню внесения записей о создании новых и ликвидации старых организаций в ЕГРЮЛ, организация, прекращающая свою деятельность, составляет **заключительную бухгалтерскую отчетность** за период с начала года до внесения записей в ЕГРЮЛ.

Расходы, связанные с реорганизацией, записываются отдельной строкой в Отчете о прибылях и убытках в качестве внереализационных расходов.

Вновь созданные организации формируют вступительную отчетность по данным разделительного баланса или передаточного акта реорганизуемых предприятий, корректируя их на показатели заключительной бухгалтерской отчетности.

При объединении организаций, между которыми были взаиморасчеты, они взаимно погашаются (по кредиторской и дебиторской задолженности, вкладам в уставный капитал, прибыли и убыткам в результате взаимных операций).

Независимо от организационно-правовой формы реорганизации вступительная бухгалтерская отчетность вновь созданной организации включает только одну форму — бухгалтерский баланс. Дата формирования бухгалтерского баланса зависит от формы реорганизации: при слиянии, выделении, разделении — дата внесения записей в ЕГРЮЛ, а при присоединении — дата внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций.

Процедуры формирования вступительной бухгалтерской отчетности во вновь созданной организации можно условно разделить на следующие этапы: корректировка информации в разрезе каждой отдельной реорганизуемой организации; обеспечение сопоставимости данных бухгалтерских счетов в условиях использования единой учетной политики; осуществление корректирующих записей на счетах при переквалификации объектов учета; формирование показателей капитала во вновь созданной организации.

Для определения уставного капитала во вновь созданных организациях учредители принимают решение о порядке конвертации акций (обмена паев или долей) ликвидируемых организаций в акции (паи, доли) вновь созданных.

Вновь созданная организация должна контролировать соотношение между величиной уставного капитала и стоимостью чистых активов. Если размер уставного капитала вновь созданной организации меньше величины чистых активов, то разница, возникающая при конвертации акций, отражается по статье добавочного капитала, а разница, возникающая при замене паев и долей — в показателях прибылей и убытков.

При превышении уставного капитала над величиной чистых активов разница отражается в отчетности по строкам прибылей и убытков.

Вновь созданные организации обязаны начислять амортизацию по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их государственной регистрации. При этом срок полезного использования внеоборотных активов и способ начисления амортизации определяются заново (за исключением реорганизации в форме преобразования).

Следует отметить, что формирование показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в значительной мере зависит от вида реорганизации.

Реорганизация в форме слияния. При данной форме все реорганизуемые организации на день, предшествующий внесению в Реестр записей реорганизации, составляют заключительную бухгалтерскую отчетность с закрытием счетов учета прибылей и убытков.

Вступительная бухгалтерская отчетность вновь созданной организации формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемых организаций, за исключением показателей взаимных расчетов. При этом суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках реорганизуемых организаций во вступительной бухгалтерской отчетности вновь созданной организации не производится.

Реорганизация в форме присоединения. При данной форме заключительную бухгалтерскую отчетность составляет только присоединяющаяся организация. При этом производится закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение (направление на определенные цели) на основании договора о присоединении чистой прибыли присоединяющейся организации.

На дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций правопреемник составляет объединенную бухгалтерскую отчетность. С этой целью показатели бухгалтерской отчетности правопреемника построчно суммируются с данными заключительной бухгалтерской отчетности присоединившихся организаций. При этом взаиморасчеты погашаются и в отчетность не включаются.

Реорганизация в форме разделения. В данном случае после составления разделительного баланса все текущие операции по-прежнему отражаются в учете реорганизуемой организации и должны быть учтены при составлении заключительной бухгалтерской отчетности.

Вновь созданные организации составляют вступительную отчетность по данным разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

Реорганизация в форме выделения. При данной форме составляют только разделительный баланс и заключительную бухгалтерскую отчетность не формируют.

После составления разделительного баланса текущие хозяйственные операции и расходы по реорганизации отражаются в учете реорганизуемой организации.

На дату госрегистрации реорганизуемая организация составляет бухгалтерскую отчетность. Вступительные балансы вновь созданных организаций составляются на основе разделительного баланса реорганизуемой организации и сведений о текущих хозяйственных операциях после составления разделительного баланса. При этом доходы и расходы между реорганизуемой и вновь созданными организациями распределяются на основе положений ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

При реорганизации в форме выделения размер уставного капитала может не меняться. Передаваемое имущество реорганизуемой организацией можно оформить в качестве взноса в уставный капитал выделяемых организаций, т. е. финансовых вложений. Выделившиеся организации оформляют выделенное им имущество в качестве взносов в уставный капитал.

Реорганизация в форме преобразования. В данном случае расходы по реорганизации можно осуществить за счет учредителей, не отражая их в учете организации.

Вступительная бухгалтерская отчетность преобразованной организации составляется по данным передаточного акта и заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, составляемой на день, предшествующий дню внесения записи в ЕГРЮЛ.

Следует отметить, что при данной форме реорганизации начисление амортизации по соответствующим внеоборотным активам в преобразованной организации производится исходя из сроков полезного использования объектов, установленных реорганизованной организацией.

С момента принятия решения о реорганизации в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации должна дополнительно отражаться следующая информация о проводимой реорганизации: основания дня организации; сведения об организациях, участвующих в организации, и о правопреемниках; дата составления передаточного акта или разделительного баланса; изменения в составе и стоимости имущества и обязательств, начиная с даты составления передаточного акта или разделительного баланса с указанием соответствующих событий, вызвавших эти изменения; расходы по реорганизации; формирование уставных капиталов вновь созданных организаций; несоответствие данных передаточного акта или разделительного баланса числовым показателям бухгалтерской отчетности, а также данных заключительной бухгалтерской отчетности и показателей вступительного бухгалтерского баланса и ряд других сведений.

В пояснительной записке к заключительной бухгалтерской отчетности указываются основания для реорганизации, документы о передаче имущества, и о закрытии и переоформлении счетов, сведения о снятии с учета в налоговой инспекции и др. сведения.

12.2. Учет ликвидации организации

Организация может прекратить свое существование добровольно по решению учредителей или принудительно по решению суда, если она неоднократно нарушала законодательство РФ, ведет деятельность, запрещенную законом, работает без лицензии, создана с нарушением закона и эти нарушения носят неустранимый характер, признана несостоятельной (банкротом).

Кроме того, для каждой организационно-правовой формы предприятий определены особые условия, при наступлении которых учредители обязаны принять решение о «добровольно-принудительной ликвидации». Например, АО и ООО должны прекратить свою деятельность, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость и чистых активов будет меньше минимальной величины уставного капитала.

С заявлением о ликвидации организации в суд могут обратиться государственные и местные органы власти, имеющие такое право, и налоговые инспекции.

Процедура ликвидации организации изложена в ст. 62—64 Гражданского кодекса РФ и ст. 224—226 «О несостоятельности (банкротстве)» [3].

После принятия решения о ликвидации учредителями организации или судом определяется состав ликвидационной комиссии (в которую обычно включают главного бухгалтера организации), а также сроки и порядок ликвидации. О принятом решении в течение трех дней должны быть представлены

в налоговую инспекцию уведомления о принятии решения о ликвидации юридического лица, о формировании ликвидационной комиссии и назначении ликвидатора и о составлении ликвидационного баланса.

В период ликвидации все полномочия по управлению организацией переходят к членам комиссии, которая обязана оповестить о грядущей ликвидации всех кредиторов организации и принять меры к розыску должников и взыскания с них долгов. Одновременно с работой с контрагентами ликвидационная комиссия проводит инвентаризацию всех активов и обязательств.

После окончания срока предъявления требований кредиторам и на основе проведенной инвентаризации комиссия составляет *промежуточный ликвидационный баланс*, к которому прилагаются сведения о составе имущества и перечень заявлениях кредиторами требований. Указанные документы утверждаются учредителями или судом.

Расчеты с кредиторами осуществляются в следующей очередности:

- возмещается вред, причиненный жизни и здоровью граждан;
- выплачивается заработная: плата и выходные пособия работникам организации;
- осуществляются выплаты кредиторам, требования которых обеспечены залогом;
- погашается задолженности по налогам и сборам;
- погашается остальная кредиторская задолженность.

При недостаточности средств для удовлетворения всех требований кредиторов ликвидационная комиссия должна обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании организации банкротом, который назначает конкурсного управляющего. Если недостаточность средств выявляется до создания ликвидационной комиссии, в суд должен обратиться учредитель или руководитель организации.

После окончания расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет *ликвидационный баланс*, утверждаемый руководителем организации или органом, принявшем решение о ликвидации. В балансе отражаются активы, оставшиеся в организации к моменту ликвидации до расчетов с учредителями.

Остаток имущества распределяется между учредителями в установленном соответствующими законами порядке в зависимости от организационно-правовой формы предприятия.

Сумма распределительного капитала определяется с учетом имеющихся по данным ликвидационного баланса прибыли или убытка. При этом сумма прибыли, зачисляемая в уставный капитал, оформляется бухгалтерскими записями:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года»;

Дебет счета 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

Списание убытка отчетного года отражается по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 84 субсчет «Непокрытый убыток отчетного года».

Нераспределенный убыток прошлых лет переводится в состав убытка отчетного года бухгалтерской записью по дебету субсчета «Непокрытый убыток отчетного года» и кредиту субсчета «Непокрытый убыток прошлых лет» счета 84.

Распределение уставного капитала между учредителями оформляется бухгалтерской записью:

Дебет счета 80 «Уставный капитал»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Выплаты участникам их доли капитала отражаются по дебету счета 75 и кредиту счетов учета имущества (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и т. п.).

Распределение имущества между учредителями оформляется актом, подписываемым всеми участниками организации.

После расчетов с учредителями в налоговую инспекцию представляются заявление о государственной регистрации юридического лица в связи с его ликвидацией, ликвидационный баланс и документ об оплате государственной пошлины. Организации-банкроты представляют определение арбитражного суда о завершении конкурсного производства и документ об оплате государственной пошлины.

В течение пяти рабочих дней с момента подачи документов налоговая инспекция обязана исключить организацию из госреестра и на следующий день выдать свидетельство о такой записи.

До момента исключения организации из госреестра она должна перечислять в бюджет и во внебюджетные фонды все обязательные платежи. При недостаточности средств у организации ее задолженность погашают учредители или участники (если они несут субсидарную ответственность по долгам организации).

12.3. Учет приостановления деятельности организаций

Организации могут приостанавливать свою производственную деятельность в связи со спадом деловой активности, чрезвычайными обстоятельствами, при ликвидации и в ряде других случаев.

При приостановлении деятельности организации вынуждены осуществлять расходы по оплате коммунальных услуг, ведению учета и составлению отчетности, оплачивать работникам время простоев и др. Указанные расходы не связаны с изготовлением продукции, выполнением работ и оказанием услуг и поэтому не могут быть отнесены к расходам по обычным видам деятельности.

Затраты, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, при приостановлении деятельности необходимо учитывать в составе чрезвычай-

ных расходов и списывать в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Для целей налогообложения прибыли и убытки от чрезвычайных обстоятельств относятся к внереализационным расходам и доходам. При этом убытки от чрезвычайных ситуаций учитываются при формировании налогооблагаемой прибыли в периоде их возникновения.

Если приостановление деятельности осуществлено по причинам, не связанным с чрезвычайными обстоятельствами, то осуществляемые организацией расходы целесообразно учитывать в составе прочих операционных расходов на счете 91 «Прочие расходы и доходы». При этом указанные расходы не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль в текущем периоде и следующих отчетных (налоговых) периодах, поскольку они не связаны с деятельностью, направленной на получение дохода.

НДС, уплаченный по товарам, работам и услугам сторонних организаций в период приостановления деятельности организаций, к вычету не принимается и включается в соответствующий вид расходов.

12.4. Учет прекращаемой деятельности организаций

В соответствии с ПБУ 16/02 под прекращаемой деятельностью понимают решение организации о прекращении деятельности части, одного или нескольких своих сегментов.

Прекратить часть своей деятельности организация может следующими способами:

- продать предприятие или его часть, выполняющей законченный цикл производства продукции, работ, услуг;
- продать часть активов, без которых невозможно осуществлять определенный вид деятельности;
- реорганизовать организацию, выделяя из нее юридические лица;
- прекратить деятельность, ликвидируя морально или физически изношенное оборудование.

Датой прекращения части деятельности организации признается дата одного из двух событий, которое произойдет раньше:

- заключение договора купли-продажи активов, без которых прекращаемая деятельность не может быть продолжена;
- информирование о принятом решении о прекращении деятельности всех заинтересованных лиц (акционеров, работников организации, поставщиков, покупателей и др.).

При прекращении части деятельности организации возникают расходы, связанные с увольнением работников, разрывом отношений с постоянными клиентами и др. Для покрытия предстоящих затрат организации создают резерв.

В соответствии с п. 9 ПБУ 8/01 создание такого резерва признается в бухгалтерском учете расходом и в зависимости от вида обязательств относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы.

Например, резерв, создаваемый на выплату выходных пособий увольняемым работникам, включают в затраты по обычным видам деятельности (дебетуются счета 20, 26, 44, кредитуется счет 96 «Резервы предстоящих расходов»), а резерв на выплату штрафов, пеней, неустоек соответствующим организациям — в прочие расходы (дебетуют субсчет 2 «Прочие расходы» счета 91 и кредитуют счет 96). Начисляемые работникам выходные пособия и уплачиваемые штрафы, пени, неустойки отражают по дебету счета 96.

Созданный резерв подлежит пересмотру и корректировке по состоянию на конец каждого отчетного периода в период от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности. По завершении прекращения деятельности оставшаяся сумма резерва используется в течение времени, установленного исходя из сроков погашения обязательств, связанных с прекращением деятельности.

При недостаточности созданного резерва не перекрытые резервом расходы отражаются в учете в общем порядке. При избыточности резерва неиспользованные суммы признаются внереализационным доходом организации (дебетуют счет 96 и кредитуют субсчет 1 счета 91).

Признание деятельности прекращаемой требует уточнение стоимости активов, относящихся к прекращаемой деятельности, исходя из возможного снижения их стоимости.

Оценка возможного снижения стоимости производится по правилам, установленным соответствующими ПБУ (5/01, 6/01, 14/2000), и в зависимости от способа прекращения деятельности.

Первый способ — деятельность прекращается путем продажи имущественного комплекса или его части. В данном случае снижение стоимости активов признается при заключении предварительного договора купли-продажи, в соответствии с которым передача имущества приходится на последующие отчетные периоды. Сумму снижения стоимости активов организации определяют самостоятельно, с учетом договора купли-продажи. Финансовый результат от продажи активов определяют по счету 91 «Прочие доходы и расходы» сопоставлением доходов от продажи активов с расходами по их продаже.

Второй способ — деятельность прекращается путем продажи отдельных активов и прекращения отдельных обязательств. При данном способе величину убытка от снижения стоимости актива определяют как разницу между учетной и текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов по выбытию активов.

Пример.

Первоначальная стоимость оборудования составляет 200 тыс. руб.; сумма амортизации - 80 тыс. руб.; текущая рыночная стоимость (стоимость продажи - 1 2 5 тыс. руб., расходы по продаже - 20 тыс. руб., сумма НДС - 22,5 тыс. руб.). По данным этого примера убыток от снижения стоимости актива (т. е. от его реализации) составит 37,5 тыс. руб. (125 000 руб. - 1 2 0 000 руб. (остаточная стоимость) - 20 000 руб. - 22 500 руб.). Сумма убытка списывается в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Третий способ — деятельность прекращается путем отказа от ее продолжения. При невозможности продать актив сумма снижения его стоимости будет совпадать с его учетной (балансовой) стоимостью.

Пример.

Первоначальная стоимость морально устаревшего оборудования - 250 тыс. руб., сумма амортизации по нему - 150 тыс. руб. Убыток от снижения стоимости актива составит 100 тыс. руб. (250 тыс. руб. - 150 тыс. руб.).

Организации в годовой и бухгалтерской отчетности обязаны раскрывать следующую информацию по прекращаемой деятельности: описание прекращаемой деятельности; стоимость активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности; суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности; движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода. Указанную информацию разрешается раскрывать в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности. Информацию, касающуюся прибылей и убытков по прекращаемой деятельности и движения денежных средств, можно отражать в отчетах о прибылях и убытках и движении денежных средств.

Пример раскрытия информации по прекращаемой деятельности приведен в ПБУ 16/02.

12.5. Вопросы для самоконтроля

1. Сколько форм отчетности содержит вступительная бухгалтерская отчетность вновь созданной организации?
2. В каких случаях составляется разделительный баланс организации?
3. На каких счетах учитываются расходы по приостановлению деятельности организации?
4. В дебет какого счета списываются расходы по приостановлению деятельности по чрезвычайным обстоятельствам?
5. Каким образом определяют финансовый результат от прекращения деятельности путем продажи имущественного комплекса или его части?
6. В какой очередности осуществляются расчеты к кредиторами при ликвидации организации?
7. Какие способы оценки имущества и обязательств разрешается использовать при реорганизации организаций?

Глава 13

СУЩНОСТЬ, ЗАДАЧИ И ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

13.1. Необходимость выделения управленческого учета в самостоятельную подсистему

На рубеже XIX—XX вв. в условиях создания и функционирования транснациональных корпораций, усиления концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, кооперирования и комбинирования производства и ряда других процессов существенно изменились требования к ведению и организации бухгалтерского учета.

Особенно очевидно стали проявляться недостатки калькуляционного учета.

При изготовлении конечного продукта несколькими смежными цехами, а иногда и предприятиями, продаже продукции в различные страны и регионы и ряда других особенностей усредненные данные о себестоимости конечного продукта не позволяют эффективно управлять себестоимостью продукции.

С целью совершенствования калькуляционного учета в ряде передовых стран стали применять новые методы учета затрат на производство и калькулирования — учет затрат по центрам ответственности, калькулирования себестоимости по системам «стандарт-кост» и «директ-костинг» и др., превративших калькуляционный учет в систему производственного учета.

В процессе дальнейшего развития системы производственного учета в этой системе стали применять, помимо учетной, другие функции управления — планирования, контроля, анализа, принятия решений. Применение основных функций управления в системе производственного учета превратило эту систему в систему управленческого учета.

Официальное признание управленческого учета впервые произошло в 1972 г. американской ассоциацией бухгалтеров, разработавшей программу подготовки специалистов по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика.

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учету понятие «управленческий учет» не упоминается. Вместе с тем курсы «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Бухгалтерский (управленческий) учет» официально рекомендованы новыми учебными стандартами для студентов экономических вузов и факультетов. Изучение управленче-

ского учета предусмотрено также программой подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров.

Управленческий учет в качестве самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета впервые возник в США. За сравнительно короткое время эта подсистема распространилась в странах Европы, в Японии, Канаде и др.

В настоящее время управленческий учет применяется во многих крупных и средних фирмах во всех видах бизнеса — в промышленности, торговле, в сферах образования, медицины и др.

В экономически развитых странах на постановку и ведение управленческого учета затрачивается до 90% рабочего времени и других ресурсов в общих затратах на постановку и ведение бухгалтерского учета.

13.2. Сущность и задачи управленческого учета

Управленческий учет — это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью.

Основной целью управленческого учета является предоставление руководителям и специалистам организации и структурных подразделений плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации и внешнем окружении для обеспечения возможности принятия обоснованных управленческих решений.

Основными пользователями информации управленческого учета являются высшее руководство организации, руководители структурных подразделений и специалисты.

Высшее руководство формирует стратегические цели управления организацией. Для достижения этих целей оно получает:

- интегрированные управленческие отчеты о результатах производственной, финансовой и инвестиционной деятельности организации и ее основных структурных подразделений за прошедший отчетный период и на конкретный период времени;
- материалы анализа влияния внутренних и внешних факторов на результаты деятельности организации и ее основных структурных подразделений;
- плановые и прогнозные показатели на предстоящий период.

Руководители структурных подразделений формируют оперативную стратегию реализации долгосрочных целей развития организации. Они получают управленческие отчеты о деятельности подразделений на конкретный момент времени, результаты их аналитической обработки, плановую и прогнозную информацию о подразделении, а также информацию о смежных подразделениях и контрагентах.

Специалисты получают информацию в пределах своей компетенции о деятельности организации и ее структурных подразделений, а также прогнозы внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на результаты хозяйственной деятельности.

Основными задачами управленческого учета являются:

» учет наличия и движения материальных, финансовых и трудовых ресурсов и предоставление информации по ним менеджерам;
• учет затрат и доходов и отклонений по ним от установленных норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, группам изделий, технологическим решениям и др. позициям;
• исчисление различных показателей фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений от нормативных и плановых (показателей полной производственной себестоимости, неполной производственной себестоимости, полной себестоимости реализованной продукции, себестоимости реализованной продукции по зонам реализации и т. п.);
• определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности, новым технологическим решениям, реализованным изделиям, выполненным работам и услугам и др. позициям;
• контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
• планирование финансово-хозяйственной деятельности организации в целом, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
• прогнозирование и оценка прогноза (предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования);
• составление управленческой отчетности и ее предоставление управленческому персоналу и специалистам для управления производством и принятия решений на перспективу.

13.3. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Для сравнительной характеристики финансового и управленческого учета необходимо выяснить сходство и различие между этими подсистемами бухгалтерского учета. В общем виде основные отличия между финансовым и управленческим учетом представлены в табл. 13.1.

1. **Цель ведения учета.** Целью ведения финансового учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой для:

• составления бухгалтерской отчетности;

Таблица 13.1

Сравнение финансового и управленческого учета

Показатели сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Цель учета	Формирование достоверной информации для составления финансовой отчетности, осуществления контроля и выявления резервов	Формирование информации для администрации организации и ее структурных подразделений, необходимой для управления ими
2. Пользователи информации	В основном внешние пользователи	Управленческий персонал организации и структурных подразделений и исполнители
3. Обязательность ведения	Обязателен	Не обязателен, вводится по решению администрации
4. Объекты учета и отчетности	По организации в целом	По структурным подразделениям, центрам ответственности и др. позициям
5. Способы учета	Все элементы метода бухгалтерского учета	Использование всех элементов методов бухгалтерского учета необязательно. Используются методы количественных оценок
6. Правила ведения учета	Используются общепринятые принципы и правила	Устанавливаются организацией
7. Используемые измерители	Трудовые, натуральные и обязательно стоимостные	Более широкое использование натуральных и трудовых показателей и специфических стоимостных показателей («будущий рубль» и т. п.)
8. Способы группировки расходов	По установленным элементам затрат, при необходимости по статьям калькуляции	По статьям калькуляции
9. Степень точности информации	Достоверная, документально обоснованная	Допускаются приблизительные и примерные оценки
10. Временный период	За прошедший отчетный период	За истекший, текущий и будущий периоды
11. Периодичность предоставления отчетности	За месяц, квартал и год	За более короткие периоды времени
12. Сроки представления отчетности	Через несколько недель и месяцев	Через несколько дней, на следующее утро, немедленно
13. Ответственность за достоверность и своевременность	Установлена	Не предусматривается

Окончание табл. 13.1

Показатели сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
14. Доступность отчетных данных	Доступны для пользователей	Являются коммерческой тайной
15. Регулирующий орган	Министерство финансов РФ	Минэконом развития (на уровне разработки рекомендаций)

» осуществления контроля за целесообразностью и законностью хозяйственных операций и наличием и использованием производственных ресурсов;

• предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации. Следует подчеркнуть, что в приведенном определении цели финансового учета данная цель определена применительно к организации в целом (безотносительно к структурным подразделениям). Кроме того, следует иметь в виду, что основными потребителями бухгалтерской отчетности являются внешние пользователи.

Целью управленческого учета является формирование и предоставление информации управленческому персоналу организации и ее структурных подразделений, необходимой для планирования, контроля и управления деятельностью организации и ее структурных подразделений.

2. Основные потребители информации. Основными потребителями информации финансового учета являются внешние пользователи — органы государственного управления (налоговые, статистические, казначейство и др.), банки, кредиторы, инвесторы (в том числе физические лица) и др.

В управленческом учете потребителями информации являются работники управленческого персонала организации и ее структурных подразделений, специалисты, а также непосредственные исполнители, для которых установлены лимиты и нормативы по соответствующим расходам.

3. Обязательность **ведения учета.** Ведение финансового учета установлено законодательством (в России — законом «О бухгалтерском учете»). Управленческий учет вводится и осуществляется по решению администрации организации. Он не обязателен и может не осуществляться.

4. Объекты учета и отчетности. В финансовом учете информация формируется и отражается в отчетности в целом по организации. В некоторых случаях отчеты о доходах и расходах составляются по отраслям и видам деятельности.

В управленческом учете информация формируется и составляется отчетность по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности, отдельным изделиям, новым технологическим решениям и др. позициям.

5. **Способы ведения учета.** В финансовом учете обязательно используются все элементы метода бухгалтерского учета — документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность.

В управленческом учете могут использоваться указанные элементы бухгалтерского учета, но не в обязательном порядке (в том числе документация и двойная запись). Кроме того, в управленческом учете широко используются количественные методы (методы элементарной математики, математической статистики и теории вероятностей, математического программирования, эвристические методы и др.).

6. **Правила ведения учета.** Финансовый учет и составление отчетности должны осуществляться в соответствии с общепринятыми принципами и правилами. В России эти правила установлены законодательством.

В управленческом учете правила ведения учета и составление отчетности устанавливаются самими организациями.

7. **Используемые измерители.** В финансовом учете используются натуральные, трудовые и денежные измерители. При этом использование денежного измерителя в национальной валюте является обязательным. Операции в иностранной валюте приводятся к национальной валюте.

В управленческом учете наряду с использованием указанных выше измерителей широко используются специфические измерители произведенной продукции и выполненных работ — машино-час, человеко-час, и др.

В планировании и прогнозировании принимается во внимание поведение национальной валюты и поэтому в расчетах на перспективу используют понятия «будущий» рубль, «будущий» доллар и т. п.

8. **Способы группировки расходов.** В финансовом учете расходы группируют и учитывают в обязательном порядке по элементам затрат. В России перечень расходов по элементам затрат установлен ПБУ 10/99 «Расходы организации», а для целей налогообложения — главой 25 Налогового кодекса РФ. Для калькулирования себестоимости продукции в финансовом учете учет расходов можно осуществлять по статьям калькуляции, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно.

В управленческом учете учет расходов осуществляется по статьям калькуляции. Учет расходов по элементам затрат не ведется.

9. **Степень точности информации.** В финансовом учете и отчетности должна отражаться достоверная, документально обоснованная информация.

В управленческом учете допускаются приблизительные и примерные оценки. Вместе с тем по ряду показателей администрация требует представления достоверных сведений.

10. **Временной период.** В финансовом учете информация предоставляется за прошедший отчетный период (месяц, квартал, год). Она носит «исторический» характер.

В управленческом учете, в зависимости от целевой установки, информация предоставляется за истекший, настоящий и будущий периоды. Одно из основных требований, предъявляемых к информации управленческого учета, — ее своевременность.

11. Периодичность представления отчетности. Финансовая отчетность составляется за месяц, квартал и год.

Отчетность в управленческом учете составляется, как правило, за более короткие промежутки времени — за месяц, декаду, неделю, день, смену.

12. **Сроки предоставления отчетности.** Финансовая отчетность предоставляется пользователям через несколько недель или месяцев. В России квартальная отчетность предоставляется в течение 30 дней по окончании квартала, а годовая — в течение 90 дней по окончании года, если иные сроки не предусмотрены законодательством.

В управленческом учете отчеты предоставляются в течение нескольких дней по окончании отчетного месяца, по ежедневным отчетам — на следующее утро, а в ряде случаев — немедленно.

13. **Ответственность за достоверность и своевременность предоставления учетных и отчетных данных.** В финансовом учете ответственность за достоверность и своевременность предоставления учетных и отчетных данных предусмотрена законодательством.

По учетным и отчетным данным управленческого учета ответственность обычно не предусматривается. Вместе с тем данные управленческого учета могут явиться основой для привлечения менеджеров к ответственности за его управленческие решения или поступки.

14. **Доступность отчетных данных.** Данные финансовой отчетности доступны для внутренних и внешних пользователей. В России акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные фонды обязаны публиковать бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Фонды социального назначения и ряд других организаций обязаны публиковать квартальную бухгалтерскую отчетность.

Данные управленческой отчетности являются коммерческой тайной.

15. **Регулирующий орган.** Основным регулирующим органом по финансовому учету является Министерство финансов РФ, а по управленческому учету (на уровне рекомендаций) — Минэкономразвития России.

Приказом Минэкономразвития России № 63 от 11 марта 2002 г. создан Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России. Обеспечение деятельности данного Совета, а также координация работ Департаментов Министерства в области развития управленческого учета возложены на Департамент регулирования предпринимательской деятельности и развития корпоративного управления.

Наряду с приведенными отличиями в финансовом и управленческом учете имеется много общего.

1. Основная часть данных первичного учета используется и в финансовом и в управленческом учете. Различие состоит лишь в том, что в финансовом учете используются записи всех документально оформленных хозяйственных операций, а в управленческом учете — основная часть этих операций. Вместе с тем в управленческом учете используются широко нормативные, плановые и др. показатели.

2. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляются как в финансовом, так и в управленческом учете. (В России конечный финансовый результат производственной деятельности организации определяют только способом сопоставления себестоимости продукции и выручки от ее продажи). При этом в финансовом учете определяется себестоимость всей производственной продукции и ее основных видов в целом по организации. В управленческом учете исчисляют различные показатели себестоимости (по отдельным производствам, видам, технологическим решениям, зонам реализации и т. п.).

3. Способы и приемы, составляющие в совокупности метод бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность), применяют как в финансовом, так и в управленческом учете. Различие состоит в степени их применения (в управленческом учете они не строго обязательны), а также в том, что в управленческом учете широко применяются количественные методы.

Сравнение составных частей финансового, управленческого и налогового учета приведено на рис. 13.1.

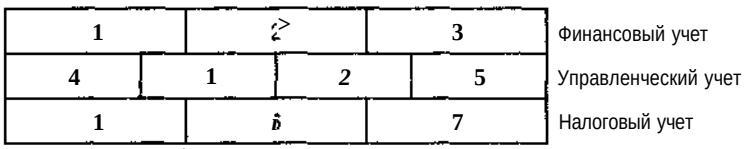

Рис. 13.1. Составные части финансового, управленческого и налогового учета:

) — данные первичного документально обоснованного учета; *2* — данные Главной книга и др. учетных регистров; 3 — данные финансовой (бухгалтерской) отчетности; 4 — плановые, нормативные и др. внеучетные данные; 5 - данные управленческой отчетности; 6 - данные учетных регистров налогового учета; 7 - данные налоговой отчетности

13.4. Организация управленческого учета

Под организацией управленческого учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью.

Ответственность за организацию управленческого учета в организациях несут руководители организаций. В зависимости от объема учетной работы они могут:

а) учредить службу управленческого учета как структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем;

б) ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков).

Для обеспечения рациональной организации управленческого учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации управленческого учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота; план счетов и их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников, занимающихся управленческим учетом.

При составлении плана документации и документооборота используют соответствующие разделы плана организации финансового учета (п. 1.13), дополняя их первичными документами, используемыми только в управленческом учете.

При разработке **плана счетов для управленческого учета** необходимо иметь в виду, что действующий в настоящее время план счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2001 г., позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета. При этом допускается использование однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.

Однокруговая система учета затрат может осуществляться:

- без использования специальных счетов управленческого учета;
- с использованием системы счетов управленческого учета.

При первом варианте специальные счета для управленческого учета не используются. Для целей управления информация финансового учета группируется в специальных регистрах, которые могут дополняться расчетными и другими данными.

При втором варианте для обеспечения взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом следует использовать для учета расходов по элементам затрат счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на

оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты».

Однокруговую систему учета затрат целесообразно применять в некрупных и средних организациях, поскольку она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете и вследствие этого имеет ограниченные возможности контроля затрат.

Двухкруговую систему учета затрат целесообразно использовать в крупных организациях. При данной системе финансовый и управленческий учет имеют самостоятельные планы счетов. Возможен также вариант выделения для управленческого учета обособленных счетов.

Планы отчетности и технического оформления составляют на основе этих планов в финансовом учете. В них добавляют формы отчетов и средства регистрации информации, используемые в управленческом учете.

В **плане организации труда работников** службы управленческого учета определяется структура аппарата данной службы, ее штат, дается должностная характеристика каждому работнику намечаются мероприятия по повышению их квалификации, составляются графики учетных работ.

В средних организациях в состав службы управленческого учета можно включить следующие группы (отделы, бюро, секторы): планирования, материальная, учета затрат труда и его оплаты, производственно-калькуляционная, учета продажи продукции, аналитическая.

Общая схема структуры службы управленческого учета средних и крупных организаций представлена на рис. 13.2.

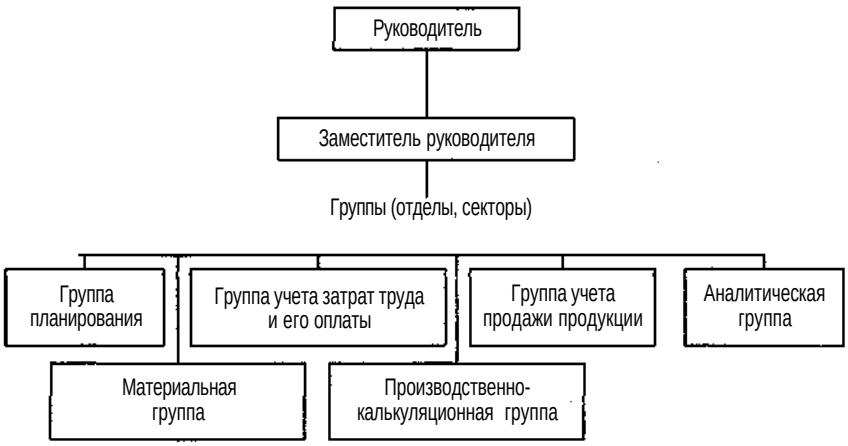

Рис. 13.2. Структура службы управленческого учета

Группа планирования составляет главный бюджет, охватывающий основную деятельность организации, бюджеты структурных подразделений организации и другие частные бюджеты (бюджеты продаж, закупок, производственный и т. п.), операционный бюджет, который детализирует

через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков, финансовый бюджет, прогнозирующий денежные потоки организации на планируемый период, специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ (социального развития, научно-исследовательских работ и т. п.).

Материальная группа:

- осуществляет выбор поставщиков материальных ресурсов, контроль за их поступлением, хранением и использованием;
- разрабатывает нормы расхода сырья и материалов на осуществление производственной деятельности, нормы наличия сырья и материалов на складах;
- принимает участие в выборе и разработке форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и отпуска всех видов сырья и материалов;
- разрабатывает формы отчетов о расходе сырья и материалов;
- осуществляет выбор цен для оприходования и расхода сырья и материалов.

Группа учета затрат труда и его оплаты осуществляет нормирование труда, определяет расценки для оплаты труда, ведет учет затрат труда по установленным объектам учета, контролирует использование фонда заработной платы, принимает участие в разработке форм первичных документов, учетных регистров и отчетов по труду и заработной плате.

Производственно-калькуляционная группа определяет перечень центров затрат и центров ответственности, устанавливает статьи затрат по каждому центру затрат, разрабатывает формы учетных регистров и отчетов по затратам и выпуску продукции, осуществляет калькулирование себестоимости продукции по центрам затрат и организации в целом и контроль за эффективным использованием производственных ресурсов.

Группа учета продажи продукции определяет порядок учета выпуска и продажи продукции, состав покупателей, исчисляет фактические затраты по продаже продукции, себестоимость проданной продукции по ее видам, зонам продажи и т. п., разрабатывает формы отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов продукции, структурным подразделениям, организации в целом.

Аналитическая группа осуществляет анализ эффективности деятельности по каждому центру затрат, структурному подразделению и организации в целом, выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов по всем подразделениям организации и организации в целом, принимает участие в разработке бюджетов организации (совместно с группой планирования).

При решении вопросов по организации управленческого учета следует иметь в виду, что перечисленные в п. 1.17 нормативные документы разработаны применительно к финансовому учету. Об управленческом учете в них не упоминается. Вместе с тем многие положения указанных

документов можно использовать и в управленческом учете. Например, первичные документы в управленческом учете целесообразно составлять в соответствии с требованиями закона о бухгалтерском учете (п. 2 ст. 9). К управленческому учету в полной мере следует отнести п. 4 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете, объявляющего коммерческой тайной содержание учетных регистров и внутренней отчетности.

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) также целесообразно использовать в управленческом учете, хотя они для него не являются обязательными (что необходимо в финансовом учете).

13.5. Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение сущности управленческого учета.
2. Какая информация формируется в управленческом учете?
3. Назовите основные отличительные признаки финансового и управленческого учета.
4. Каковы задачи управленческого учета?
5. Что является общим для финансового, управленческого учета?
6. Нужно ли вводить управленческий учет в организации, где вы работаете или учитесь?
7. Нужно ли вводить элементы управленческого учета по командировочным расходам, расходам на телефонные переговоры и т. п.?
8. Каковы предпосылки введения управленческого учета?
9. Какие измерители используются в управленческом учете?
10. Разрешается ли организации не вести управленческий учет?
11. Какова публичность учетных и отчетных данных финансового и управленческого учета?
12. Каковы различия составных частей финансового, управленческого и налогового учета?
13. Назовите примерную структуру службы управленческого учета.
14. Можно ли применять План счетов 2000 г. для ведения финансового и управленческого учета?

Глава 14

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПО СТАТЬЯМ КАЛЬКУЛЯЦИИ И ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

14.1. Учет затрат в системе управления себестоимостью продукции. Задачи учета затрат на производство

Себестоимость продукции — это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организаций. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; исчисления национального дохода в масштабах страны; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Управление себестоимостью продукции предприятий — планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

Основные задачи учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции — учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям; учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению; калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости; выявление результатов деятельности структурных подразделений и других центров затрат по снижению себестоимости продукции; выявление резервов снижения себестоимости продукции.

14.2. Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции

Учет материальных затрат. Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства. Отпуск сырья и материалов в кладовые цехов рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей.

По истечении месяца цеха составляют **отчеты о расходе сырья и материалов,** где указывают нормативный и фактический расход материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. В отчетах дается объяснение причин перерасхода или экономии по материалам. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности **ведомости (машинограммы) распределения израсходованных сырья и материалов,** где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов.

Во многих отраслях и производствах распределение сырья и материалов по видам продукции осуществляется прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию указывается вид (код) изделия. Однако в ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, и поэтому по видам продукции они распределяются косвенно — нормативным или коэффициентным способом.

При **нормативном способе** фактически израсходованное сырье и материалы распределяются по видам продукции пропорционально расходу их по норме. При **коэффициентном способе** основой распределения является коэффициент содержания, показывающий соотношение потребления сырья и материалов по каждому изделию.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов. Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности — распределять возвратные отходы по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья или материалов.

Расход вспомогательных материалов учитывают в основном так же, как и основных. Однако между объектами калькуляции они распределяются, как правило, косвенным путем, пропорционально сметным ставкам, которые устанавливают на единицу продукции исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели и их плановой себестоимости. Ставки пересматривают по мере изменения норм расхода или цен.

По статье «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций» отражаются затраты на по-

купные изделия и полуфабрикаты, используемые в данной организации на производство готовой продукции. В эту же статью включаются затраты на оплату услуг производственного характера (по выполнению отдельных операций при изготовлении продукции, обработке сырья и материалов, внутризаводскому перемещению сырья и материалов и др.), оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий.

По статье «Топливо и энергия на технологические цели» отражается стоимость топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Расход различных видов энергии по отдельным цехам и другим участкам определяют по счетчикам и приборам. Распределение стоимости топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции осуществляется в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода и действующих цен.

Учет затрат на оплату труда. По статье «Заработная плата производственных рабочих» планируют и учитывают заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции. Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют **разработочную таблицу (машинограмму) распределения заработной платы.** Ее составляют на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции или однородных ее видов прямым путем. Ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют косвенно — обычно пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции.

Отчисления на социальные нужды распределяют между объектами учета затрат и калькулирования пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Учет расходов на подготовку и освоение производства. По статье «Расходы на подготовку и освоение производства» отражают следующие затраты: расходы на создание новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); расходы на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства; затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях. В себестоимость отдельных видов продукции пусковые расходы включаются по нормам погашения, устанавливаемым на единицу продукции исходя из общей суммы расходов, длительности периода их погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

К расходам на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства, относят затраты на проектирование и конструирование, на разработку технологического процесса изготовления продукции, переоснастку и переналадку оборудования и др. Эти расходы, как правило, предварительно учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов», а с момента перехода к индивидуальному и мелкосерийному производству перечисляют со счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счета 20 «Основное производство».

От расходов на подготовку и освоение производства продукции, *не предназначенной для серийного или массового производства*, следует отличать расходы на подготовку и освоение производства *новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов.* Последние расходы не относят на себестоимость продукции (работ, услуг) и возмещают за счет внебюджетных фондов финансирования отраслевых и межотраслевых научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и мероприятий по освоению новых видов продукции (внебюджетные фонды финансирования НИОКР).

Затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях учитывают предварительно на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем списывают на себестоимость продукции на основании расчетов исходя из сроков погашения.

Учет расходов по подготовке деятельности. Вновь созданные организации, как правило, вынуждены нести значительные расходы за получения доходов от своей деятельности.

Основным нормативным документом для учета таких расходов является ПБУ 10/99 «Расходы организаций». В соответствии с данным ПБУ затраты организации по проведению подготовительных работ являются расходами, непосредственно связанными с производством/реализацией продукции, и относятся к расходам по обычным видам деятельности.

Признаются такие расходы в том отчетном периоде, в котором они осуществлены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы осуществления платежей.

В соответствии с п. 9 ПБУ 10/99 себестоимость продаж формулируется на базе расходов по обычным видам деятельности как отчетного, так и предыдущих периодов. Подготовительные расходы формируют себестоимость продаж в последующие отчетные периоды. Учет таких расходов осуществляется на счете 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих расчетных, материальных и других счетов.

Сроки и порядок списания расходов по подготовке деятельности организации определяются ее руководителем и принятые решения целесообразно отразить в учетной политике. Обычно расходы по подготовке деятельности организации списывают на себестоимость продаж в течение первого года или месяца продажи продукции или оказания услуг.

При учете подготовительных затрат в целях налогообложения прибыли нужно исходить из п. 1 ст. 318 НК РФ, предусматривающего деление расходов на производство и реализацию, осуществленных в течение отчетного периода, на прямые и косвенные.

Прямые расходы, непосредственно связанные с изготовлением продукции, выполнением работ или оказанием услуг до их выпуска или завершения, формируют незавершенное производство.

Косвенные и внереализационные расходы, непосредственно не связанные с осуществлением производственного процесса, признаются для целей исчисления налога на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся. Указанные расходы нужно учитывать в уменьшение налоговой базы текущего налогового периода (нарастающим итогом) или следующих налоговых периодов с применением механизма.

Учет расходов на новый вид деятельности. Расходы, непосредственно связанные с новым видом деятельности, учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов». Общехозяйственные расходы, в том числе относящиеся на новый вид деятельности, учитываются в том периоде, к которому они относятся.

НДС по суммам, уплаченным поставщикам и подрядчикам за услуги по освоению новых видов деятельности, разрешается принимать к вычету.

В целях налогообложения прибыли расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией продукции (работ, услуг) и в составе косвенных расходов списываются на расходы текущего (отчетного) периода.

Пример.

Организация открыла новый вид деятельности в сентябре 2006 г. Расходы, непосредственно связанные с новым видом деятельности, составили 590 тыс. руб. Доход от нового вида деятельности организация начала получать с октября 2006 г.

Бухгалтерские записи

В сентябре

1) Дебет счета 97
Кредит счета 60 — 500 000 руб.

2) Дебет счета 19
Кредит счета 60 — 90 000 руб.

3) Дебет счета 68
Кредит счета 19 — 90 000 руб.

4) Дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» — 200 00 руб.
(500 000 руб.-24%)

В октябре

1) Дебет счета 26
Кредит счета 97 } 500000 руб.

2) Дебет счета 77
Кредит счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» } 200 000 руб.

Учет расходов по обслуживанию производства и управлению. К расходам по обслуживанию производства и управлению относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Первые два вида расходов включаются в себестоимость продукции по статье «Общепроизводственные расходы» и учитываются на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные расходы». Общехозяйственные расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и по такой же статье включаются в себестоимость продукции. Указанные счета активные, собирательно-распределительные. На дебете счетов в течение месяца отражаются затраты, по кредиту осуществляется списание затрат на производственные счета. После завершения месяца остатки на указанных счетах отсутствуют. Для указанных расходов установлена единая методика контроля затрат: по каждому их виду составляется плановая смета с подразделением по статьям, аналитический учет затрат осуществляется по статьям в соответствии с установленной номенклатурой, фактические затраты по статьям сопоставляются со сметными и устанавливаются отклонения.

Наряду с общими характеристиками указанным расходам свойственны некоторые различия. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования считаются условно-переменными, т. е. зависящими от объема производства продукции, а цеховые и общезаводские расходы — условно-постоянными, т. е. не зависящими от объема производства продукции. Кроме того, в составе общехозяйственных расходов размер многих из них регламентируется государством.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования учитываются обычно на отдельном субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования можно осуществлять по каждому цеху (производству и др.) в отдельности по следующей номенклатуре статей:

1) «Амортизация оборудования и транспортных средств»;

2) «Эксплуатация оборудования» (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии, услуги вспомогательных производств и т. п.);

3) «Ремонт оборудования и транспортных средств»;

4) «Внутризаводское перемещение грузов»;

5) «Прочие расходы».

Для аналитического учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования используют *ведомости учета затрат цехов* (форма № 12), которые открывают на каждый цех в отдельности. Запись в ведомость производят на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листков-расшифровок по прочим денежным расходам. Использование ЭВМ позволяет автоматизировать учетный процесс и получать идентичную ведомости формы № 12 готовую машинограмму.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования списывают на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве» (в части исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производством пропорционально сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования. При отсутствии сметных ставок расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяют между видами продукции, как правило, пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Распределение косвенных расходов между объектами калькуляции может осуществляться несколькими способами: пропорционально основной заработной плате, нормативным или плановым затратам, сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования, массе и объему продукции, количеству отработанных рабочими человеко-часов, количеству машино-часов работы оборудования и др. При выборе способа распределения косвенных расходов организация должна учитывать специфику своей работы, в том числе уровень механизации и автоматизации отдельных подразделений, квалификации учетных работников и другие факторы.

На другом субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением (цехом, производством и т.д.).

Аналитический учет второй части **общепроизводственных расходов** ведут также в *ведомости учета затрат цехов,* а при использовании ЭВМ — в соответствующей машинограмме по следующей номенклатуре статей:

1) «Содержание аппарата управления цеха»;

2) «Содержание прочего цехового персонала»;

3) «Амортизация зданий, сооружений и инвентаря»;

4) «Содержание зданий, сооружений, инвентаря»;

5) «Ремонт зданий, сооружений и инвентаря»;

6) «Испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство»;

7) «Охрана труда»;

8) «Прочие расходы».

Непроизводительные расходы

9) «Потери от простоев»;

10) «Потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах»;

11) «Недостача материальных ценностей и незавершенного производства» (за вычетом излишков);

12) «Прочие непроизводительные расходы».

Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности также в *ведомости учета затрат* цехов, а при автоматизированном учете — в соответствующей машинограмме по установленной организацией номенклатуре статей. По истечении месяца собранные в ведомости формы № 12 расходы списываются на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве».

В некрупных организациях можно отказаться от раздельного учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и других общепроизводственных расходов. В этом случае организация устанавливает самостоятельно номенклатуру статей общепроизводственных расходов с выделением наиболее существенных расходов. Эти расходы целесообразно закрепить за центрами затрат и центрами ответственности для усиления контроля за ними.

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 «Общехозяйственные расходы». В финансовом учете их аналитический учет ведут по отдельным статьям, сгруппированным в четыре раздела.

Расходы на управление организаций

1) «Заработная плата аппарата управления организацией»;

2) «Командировки и перемещения»;

3) «Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны»;

4) «Прочие расходы» (канцелярские, почтово-телеграфные и т. п.).

Общехозяйственные расходы

5) «Содержание прочего общехозяйственного (не административно-управленческого) персонала»;

6) «Амортизация основных средств»;

7) «Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского характера»;

8) «Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования»;

9) «Охрана труда» (расходы по технике безопасности, производственной санитарии и т. п.);

10) «Подготовка кадров»;

11) «Организованный набор рабочей силы»;

12) «Прочие расходы».

Налоги, сборы и отчисления

13) «Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы».

Непроизводительные расходы

14) «Потери от простоев»;

15) «Потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах» (в тех случаях, когда ущерб не может быть взыскан с виновников);

16) «Недостача материалов и продукции на заводских складах (за вычетом излишков)» (в тех случаях, когда эти потери не могут быть взысканы с виновных лиц);

17) «Прочие непроизводительные расходы».

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в *ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов* (форма № 15), а при автоматизированном учете—в соответствующей машинограмме. Ведомость составляют на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листков-расшифровок по прочим денежным расходам. По окончании месяца общехозяйственные расходы распределяют и списывают на основное, вспомогательное и непромышленное производства и хозяйства и другие счета затрат.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляются специальные ведомости их распределения. В организациях промышленности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькуляции, как правило, пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Списание общехозяйственных расходов по назначению оформляется бухгалтерскими записями:

Дебет счета 20 «Основное производство» (на сумму расходов, относящихся к основному производству)

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (на сумму расходов, относящихся к вспомогательным производствам)

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» (на сумму расходов, причитающихся к получению от поставщиков в возмещение потерь от простоев по внешним причинам и др.)

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы»

В составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов м'ногие виды затрат ограничены утвержденными в установленном порядке лимитами, нормами и нормативами для налогообложения, контроля затрат и других целей: командировочные, представительские расходы, подъемные в пределах норм, установленных законодательством РФ; расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных

легковых автомобилей; плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов.

Порядок учета **командировочных расходов** для целей налогообложения существенно изменился с 1 января 2002 г. С этого времени не подлежат нормированию расходы по найму жилого помещения. Нормированию подлежат лишь суточные и полевое довольствие.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 93 за каждый день нахождения в командировке на территории РФ суточные выплачиваются в размере 100 руб., а за каждый день нахождения в заграничной командировке — в размере, указанном в приложении к постановлению.

Указанным постановлением установлены нормы полевого довольствия для работников геолого-разведочных и топографо-геодезических организаций, лесоустроительных и ряда других организаций (от 50 до 200 руб.).

Организации вправе устанавливать для работников большие суммы суточных и полевого довольствия. Однако для целей налогообложения суммы превышения в качестве расходов не признаются. Кроме того, суммы превышения по указанным выплатам считаются доходом работников и облагаются налогом на доходы.

Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей осуществляется в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 8 февраля 2002 г. № 92 и письмом Минфина РФ от 21 июля 1992 г. №57. Указанным письмом установлены следующие требования для выплаты компенсации:

1) если работа по роду производственной деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с должностными обязанностями работника;

2) наличие приказа руководителя организации, устанавливающего размер и условия выплаты. Размер компенсации устанавливается в зависимости от интенсивности использования автомобиля и предусматривает возмещение затрат по эксплуатации автомобиля, его амортизации, стоимости горючесмазочных материалов, расходов на техническое обслуживание и технический ремонт;

3) представление в бухгалтерию организации копии технического паспорта личного автомобиля;

4) компенсация выплачивается один раз в месяц независимо от количества календарных дней;

5) компенсация не выплачивается за время, когда личный автомобиль не эксплуатируется (за время нахождения в отпуске, командировке, за время болезни и по другим причинам).

Постановлением РФ от 8 февраля 2002 г. № 92 установлены следующие нормы расходов на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей:

« с рабочим объемом двигателей до 2000 куб. см включительно — 1200 руб. в месяц;

• свыше 2000 куб. см — 1500 руб. в месяц.

При использовании для служебных поездок личных легковых иномарок компенсация выплачивается в размерах, установленных для отечественных машин соответствующего класса.

Суммы начисленных компенсаций за использование личных автомобилей отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу» и кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Представительские расходы — это затраты организаций по приему и обслуживанию представителей других организаций (включая иностранных), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации или иного руководящего органа.

К представительским расходам относят затраты, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия) представителей (участников), их транспортным обеспечением, буфетным обслуживанием во время переговоров и оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Указанные расходы признаются налоговыми органами в пределах, утвержденных советом (правлением) смет на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы не должны превышать 4% от расходов на оплату труда за отчетный период (п. 2 ст. 264 НК РФ).

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны дата и место, программа проведения деловой встречи (приема), приглашенные лица, участники со стороны организации, величина расходов. Организациям рекомендуется определить конкретный порядок расходования средств на представительство, их документального оформления и контроля, включая установление круга лиц, имеющих отношение к этой стороне деятельности организации.

Расходы, по которым невозможно предоставить оправдательные документы (буфетное обслуживание и др.), принимаются к учету по актам или докладным запискам с решением администрации организации о принятии их к учету.

Представительские расходы отражаются по счету 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов 10 «Материалы», 71 «Расчеты с подот-

четными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Учет потерь от брака. Статья «Потери от брака» имеется, как правило, только в отчетных калькуляциях. Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

При выявлении брака работники отдела технического контроля делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки. Неисправимый брак, кроме того, оформляется *актом о браке или ведомостью о браке,* в которых фиксируется несколько фактов брака. Акт составляется работником технического контроля, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Он утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака — за счет виновных лиц или за счет производства.

Потери от неисправимого брака исчисляют вычитанием из его себестоимости стоимости забракованных изделий по ценам возможного использования и сумм, удерживаемых с виновников брака. Себестоимость внутреннего окончательного брака складывается из фактических затрат по установленным статьям расходов, за исключением затрат по статьям: «Расходы на подготовку и освоение производства»; «Общехозяйственные расходы»; «Потери от брака»; «Прочие производственные расходы». В организации с большой номенклатурой изделий брак обычно оценивают исходя из плановой или нормативной себестоимости.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, удерживаемых с виновников брака.

В себестоимость внутреннего окончательного и исправимого брака, происшедшего по вине поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов, включают также долю общезаводских расходов (как правило, в процентном отношении по утвержденному плану к заработной плате производственных рабочих, начисленной за операции до момента обнаружения окончательного брака или до момента доработки исправимого брака).

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, а также транспортных расходов при замене забрако-

ванной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, уплаченные покупателям за поставку бракованной продукции, относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы» и в стоимость потерь от брака не включаются.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражаются затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства). Потери от брака списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет различных счетов в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», если брак произошел по вине рабочих;

счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;

счета 10 «Материалы» на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования;

соответствующего счета производства, если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

Аналитический учет потерь от брака ведут в разрезе цехов, по видам забракованной продукции и статьям расходов.

Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов. Простои могут быть вызваны внутренними причинами (т.е. по вине предприятия), внешними причинами (по вине поставщиков сырья и материалов, из-за прекращения подачи электроэнергии, воды и т. п.) и стихийными бедствиями. Простои оформляются *простойным листком,* в котором указывают время простоя, его причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения. В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда производственных рабочих за время простоя, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам учитывают по статье «Общепроизводственные расходы».

В состав потерь от простоев по внешним причинам помимо указанных выше затрат включают соответствующую долю общепроизводственных расходов. Потери от простоев по внешним причинам относят на виновные организации или на общехозяйственные расходы, если эти потери не подлежат возмещению. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли организации.

По статье *«Прочие производственные расходы»* учитывают расходы, не входящие ни в одну из указанных выше статей затрат: затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, проданной с гарантией, отчисления на централизованные расходы по технической пропаганде, затраты на стандартизацию и др. Прочие производственные расходы относят на себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем, а при невозможности распределяют между ними пропорционально их производственной себестоимости (без прочих производственных расходов).

Учет, оценка и инвентаризация незавершенного производства. При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т. е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К незавершенному производству относится продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

14.3. Сводный учет затрат на производство

Сводный учет затрат на производство осуществляется на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов, учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, учета потерь в производстве, учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов и др. Указанные ведомости составляются на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков-расшифровок по прочим денежным расходам.

Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляется бухгалтерией по дан-

ным оперативного учета в натуральном выражении. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость готового продукта. При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела. Этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции. Для ведения сводного учета затрат на производство применяют *ведомость сводного учета затрат на производство.*

14.4. Понятие центров ответственности, их классификация

Центр ответственности — это часть организации, выделяемая в учете для контроля за ее деятельностью.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности. Например, практически невозможно выразить в качестве дохода услуги, оказываемые бухгалтерией. Не все центры ответственности, соизмеряющие расходы и доходы, могут принимать решения по использованию полученной прибыли.

По принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования центры ответственности подразделяются на три вида:

- центр затрат;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

В центрах затрат контролируются, как правило, только их расходы. Их основной целью является минимизация затрат.

В центрах прибыли менеджером контролируются не только затраты, но и доходы. Сопоставлением доходов и расходов по центру определяют прибыль. Основной целью центра прибыли является получение максимально высокой прибыли.

Центры инвестиций контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе инвестиции в собственные активы. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие достаточно самостоятельные части головной организации.

По принципу осуществления производственных функций можно выделить следующие центры ответственности: снабжения, производства, сбыта продукции, управления.

Центр ответственности за снабжение планирует, учитывает и контролирует закупки товарно-материальных ценностей, их хранение, за-

траты по закупке и хранению материальных ценностей, их отпуск в производство.

Центры ответственности за производство планируют, учитывают и контролируют затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляют ее себестоимость.

Центры ответственности по сбыту продукции (центры продаж) планируют, учитывают и контролируют затраты по продаже продукции (работ, услуг), объем и структуру проданной продукции, выручку от продажи, рентабельность проданной продукции и ее отдельных видов. Центр продаж иногда называют центром доходов.

Центры управления (службы главного технолога, бухгалтерия, служба управленческого учета и т. д.) планируют, учитывают и контролируют затраты на их функционирование и определяют эффективность своей деятельности.

Основой функционирования центров ответственности являются сопоставления фактических затрат с расходами по смете (бюджету). Смета является, в сущности, финансовым планом для каждого центра ответственности. При составлении смет во внимание принимают, как правило, только контролируемые затраты соответствующим центром.

Особенно важно применять гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Для осуществления пересчета затраты делят на переменные, полупеременные и постоянные. При пересчете затрат переменные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства; полупеременные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства и коэффициент зависимости данного вида расходов от объема производства; постоянные расходы корректировке не подлежат.

Сопоставление фактических затрат с затратами по смете осуществляют в *отчете об исполнении сметы.* Обычно в отчете указывают наименование контролируемых затрат, затраты по смете, фактические расходы и отклонение фактических затрат от сметных.

Центры прибыли, помимо отчета об исполнении сметы, составляют *отчеты по прибыли,* возможная форма которых рассмотрена в параграфе 14.6 данной главы.

Система учета по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия:

1) обоснованный выбор перечня центров ответственности;

2) сметы затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат;

3) правильный выбор контролируемых расходов;

4) обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль;

5) обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней;

6) система учета по центрам ответственности должна функционировать параллельно с системой финансового учета.

14.5. Учет по центрам затрат

Центр затрат — это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы. Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

Центром затрат может быть отдельное рабочее место, например, по сборке какого-либо объекта, отдельная производственная операция или несколько операций, имеющих одинаковую характеристику, отдельный станок или группа станков, бригада, участок, цех или другая часть организации.

В качестве центра затрат может выступать организационная единица организации (бригада, участок, отделение, цех и др.), или же соответствующая организационная единица подразделяется на отдельные центры затрат. Основой выделения центров затрат является единство выполнения операций и функций и используемого оборудования.

Выбор центров затрат зависит от организационных и других особенностей организации, а также целей, поставленных ее руководством. Следует при этом учитывать, что с увеличением центров затрат эффективность контроля за затратами повышается с одновременным увеличением расходов на ведение учета. Менеджеры должны установить оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля за затратами по каждому центру затрат.

На выбор центров затрат большое значение оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за затраты по каждому центру. В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализированной схемой организации предприятия и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации. При необходимости в должностные обязанности работников вводятся соответствующие изменения.

Определение центров затрат начинают с низшего уровня управления затратами — отдельных исполнителей. За каждым исполнителем закрепляют ответственность за те затраты, величина которых зависит от него.

После установления центров затрат первого уровня определяют центры затрат второго, третьего и последующих уровней. При этом центры затрат последующих уровней могут включать ответственность за затраты как данного уровня, так и за затраты центров предшествующих уровней.

По каждому центру затрат ответственность соответствующих руко¬ водителей или исполнителей устанавливается только по контролируе¬ мым ими расходам. При установлении контролируемых расходов часто возникают проблемы, поскольку многие расходы могут контролировать¬ ся частично.

При отнесении расходов к контролируемым и неконтролируемым необходимо учитывать уровень управления и время осуществления рас¬ ходов. Сущность влияния первого фактора заключается в том, что одни и те же расходы могут быть неконтролируемыми на одном уровне и кон* тролируемыми на другом. Например, заработная плата начальника цеха является неконтролируемой статьей расходов на уровне цеха, но она яв¬ ляется контролируемой на уровне руководителя организации, утвер¬ ждающего штатное расписание.

Фактор времени также влияет на контролируемость отдельных затрат. Например, сумма арендной платы за какие-либо активы в течение срока действия договора на аренду является неконтролируемой. Однако в пер¬ спективе сумма арендной платы может быть изменена, или может быть при¬ нято решение о приобретении в собственность соответствующих активов.

После выбора центров затрат по каждому из них составляют смету *затрат.* При этом в сметы включают только те затраты, которые непо¬ средственно контролируются исполнителем или другим ответственным за расходы.

Для организации контроля затрат по каждому центру важное значе¬ ние имеет учет фактических расходов по каждому центру. Для этого на каждый центр затрат, как правило, открывают отдельный аналитический счет по учету затрат на производство, каждому центру присваивают оп¬ ределенный номер (шифр затрат).

Прямые расходы учитывают по центрам затрат на основании первич¬ ных документов, в которых проставляют шифры затрат. Косвенные рас¬ ходы по центрам делятся на два вида:

- непосредственно относящиеся к данному центру затрат;
- распределяемые из других центров затрат.

Некоторые организации на затраты центра относят только те наклад¬ ные расходы, которые возникают в данном центре. Ставка накладных расходов по таким центрам определяется делением суммы накладных расходов на объем продукции (работ, услуг) данного центра, который мо¬ жет быть выражен в единицах изделий, их стоимости, человеко- или ма¬ шино-часах, прямой заработной плате. Остальные накладные расходы в таких организациях распределяют по соответствующим ставкам, минуя центры затрат.

В организациях, распределяющих накладные расходы обоих видов, применяют ставки распределения накладных расходов по видам наклад¬ ных расходов.

Эффективность функционирования центров затрат во многом зависит от содержания *отчетов* по центрам затрат. Основными принципами этой отчетности являются:

- включение в отчет только контролируемых расходов;
- укрупнение показателей отчетности по центрам по мере восхождения от низшего уровня управления к высшему;
- отчетность должна содержать информацию об отклонениях, позволяющую реализовать принцип управления по отклонениям.

Сущность принципа управления по отклонениям заключается в предположении о том, что менеджеру более высокого уровня управления нет необходимости оперативно контролировать отдельные расходы и доходы центров ответственности низших уровней управления, если их величины существенно не отличаются от заданных. Если же отклонения по расходам и доходам существенны (обычно более 5%), то менеджерам более высокого уровня управления представляется дополнительная информация, объясняющая возникшие отклонения в соответствующем центре ответственности. На основе дополнительной информации менеджер принимает решения в пределах своих полномочий или представляет соответствующую информацию вышестоящему руководителю.

Пример составления отчетов центрами затрат различного уровня приведен в табл. 14.1.

Таблица 14.1

Отчеты об исполнении сметы центров затрат различных уровней

Контролируемые затраты	Затраты, тыс. руб.		Отклонения по затратам (+, -), тыс. руб.	
	по смете	фактически	за месяц	с начала года
Отчет мастера отделения № 1				
1. Материалы	100	98	-2	-1
2. Заработная плата прямая	50	51	+1	+0,5
3. Заработная плата обслуживающих рабочих	22	22,5	+0,5	+0,3
4. Топливо и энергия на технологические цели	18	19	+1	+0,7
5. Эксплуатация и ремонт оборудования	20	19,5	-0,5	-0,5
6. Прочие расходы	10	10,5	+0,5	-0,3
7. Итого затрат	220	220,5	+0,5	-0,3
Отчет начальника цеха № 1				
1. Содержание аппарата управления цеха	40	41	+1	—

Окончание табл. 14.1

Контролируемые затраты	Затраты, тыс. руб.		Отклонения по затратам (+, -), тыс. руб.	
	по смете	фактически	за месяц	с начала года
2. Содержание прочего цехового персонала	30	29	-1	-2
3. Содержание и текущий ремонт здания, сооружений, инвентаря	100	102	+2	-1
4. Непроизводительные расходы	X	2	+2	+5
5. Прочие расходы цеха	30	29	-1	-3
6. Итого - расходы цеха	200	203	+3	-1
7. Расходы отделений				
№1	220	220,5	+0,5	-0,3
№2	200	205	+5	+7
№3	280	278	-2	-3
Итого расходы отделений	700	703,5	+3,5	+3,7
8. Всего расходы по цеху	900	906,5	+6,5	+2,7
Отчет заместителя директора по экономике				
1. Расходы на управление организацией	200	206	+6	+ 10
2. Общехозяйственные расходы	200	195	-5	-7
3. Налоги, сборы и отчисления	100	100	-	+1
4. Непроизводительные расходы	X	50	+50	+100
5. Итого - общие расходы по организации	500	551	+51	+104
6. Расходы цехов:				
1	900	906,5	+6,5	+2,7
2	800	790,5	-9,5	-2,7
3	1000	1005	+5	+10
Итого:	2700	2702	+2	+10
7. Всего - затраты организации	3200	3253	+53	+114

В приведенных отчетах фактические затраты сопоставляются с расходами по смете и рассчитываются отклонения по затратам. Для установления динамики отклонений по месяцам, в табл. 14.1 приведены данные по отклонениям с начала года. Например, по прочим расходам в отделении № 1 за текущий месяц допущен перерасход на 0,5 тыс. руб. Однако с начала года по этой статье получена экономия на сумму 0,3 тыс. руб. и поэтому перерасход отчетного месяца может быть оправданным.

При оценке отклонений по отдельным затратам особое внимание следует обратить на непроизводительные расходы цехов и организации в целом, состоящие из потерь от простоев, потерь от недостач и порчи материальных ценностей, потерь от брака и др. Непроизводительные расходы в смете не отражаются.

При составлении отчета об исполнении сметы затрат по организации в целом следует иметь в виду, что для руководителя организации и его заместителя по экономике все затраты являются контролируемыми. Поэтому в отчете об исполнении сметы расходов по организации приводятся данные об общехозяйственных расходах, получаемых по данным бухгалтерского финансового учета.

При определении центров затрат, порядка учета затрат по ним, содержания отчетов об исполнении сметы различных уровней и оценке отклонений от сметы целесообразно использовать отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, а также отраслевые методические указания по анализу хозяйственной деятельности организаций.

14.6. Учет и отчетность по центрам прибыли

Центрами прибыли могут являться цехи, производства, отделы сбыла (маркетинга) и другие подразделения организации, руководители которых являются ответственными и обладают полномочиями как по затратам, так и по доходам. В качестве центра прибыли выступает также организация в целом.

Отчетным документом по затратам центра прибыли являются рассмотренные ранее отчеты об исполнении сметы центров затрат высших уровней (обычно начиная с цехового уровня).

Основным же отчетным документом центра прибыли является *отчет по прибыли.* Содержание этого отчета зависит от включаемых в отчет показателей прибыли — валовой, от продаж, до налогообложения, от обычной деятельности, чистой или маржинального дохода.

Если центр прибыли отчитывается по валовой прибыли, то в отчете отражают стоимость произведенной продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции данного центра, составляющие ее производственную себестоимость, и исчисляемую величину валовой прибыли. Отчет может составляться по форме, приведенной в табл. 14.2.

При составлении отчета по валовой прибыли следует учитывать, что организации могут в соответствии с принятой учетной политикой, включать общехозяйственные расходы в состав производственной себестоимости или списывать их на счет 90 «Продажи». В первом случае показатель производственной себестоимости в отчете определяется с учетом общехозяйственных расходов, а во втором случае — без указанных расходов. Общехозяйственные расходы во втором случае будут учтены при составлении отчета по прибыли от продаж.

В том случае, когда центр прибыли отчитывается по прибыли от продаж, в отчете приводятся дополнительно данные: о расходах на продажу продукции (работ, услуг) и соответствующей части общехозяйственных расходов (если они не включаются в производственную себестоимость), позволяющие исчислить полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) и прибыль от продаж организации (табл. 14.2).

Таблица 14.2

Отчет центра по прибыли за месяц

Показатели	По смете (плану), тыс. руб.	Фактически, тыс. руб.	Отклонения (+, -), тыс. руб.	
			за месяц	с начала года
Отчет по валовой прибыли				
1. Стоимость продукции (работ, услуг)	1000	1200	+200	+300
2. Производственная себестоимость	600	700	+100	+150
3. Валовая прибыль (п. 1 - п. 2)	400	500	+100	+150
Отчет по прибыли от продаж				
1. Выручка от продажи (нетто)	1000	1200	+200	+300
2. Производственная себестоимость	600	700	+100	+150
3. Расходы на продажу	50	60	+ 10	+30
4. Общехозяйственные расходы	150	160	+10	+20
5. Полная себестоимость проданной продукции (п. 2 + п. 3 + п. 4)	800	920	+120	+200
6. Прибыль от продаж (п. 1 - п. 5)	200	280	+80	+100
Отчет по прибыли от обычной деятельности				
1. Выручка от продажи (нетто)	1000	1200	+200	+300
2. Производственная себестоимость	600	700	+100	+150
3. Расходы на продажу	50	60	+10	+30
4. Общехозяйственные расходы	150	160	+10	+20
5. Полная себестоимость проданной продукции (п. 2 + п. 3 + п. 4)	800	920	+120	+200
6. Прибыль от продаж (п. 1 - п. 5)	200	280	+80	+100

Окончание табл. 14.2

Показатели	По смете (плану), тыс. руб.	Фактически, тыс. руб.	Отклонения (+, -), тыс. руб.	
			за месяц	с начала года
7. Операционные и внереализационные доходы	100	120	+20	+30
8. Операционные и внереализационные расходы	80	100	+20	+15
9. Прибыль до налогообложения (п. 6 + п. 7 - п. 8)	220	300	+80	+115
10. Налог на прибыль	52,8	72	+19,2	+27,6
11. Прибыль (убыток) от обычной деятельности (п. 9 - п. 10)	167,2	228	+60,8	+87,4

При составлении отчета по прибыли от обычной деятельности в отчет включают данные об операционных и внереализационных доходах и расходах и сумме налога на прибыль.

Сумму прибыли до налогообложения определяют прибавлением к прибыли от продаж операционных и внереализационных доходов и вычитанием из полученной суммы операционных и внереализационных расходов.

Прибыль или убыток от обычной деятельности определяют вычитанием из суммы налогооблагаемой прибыли суммы налога на прибыль (см. табл. 14.2).

Состав операционных и внереализационных доходов и расходов определен ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 8.3).

В финансовом учете операционные и внереализационные доходы и расходы отражаются на синтетическом счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом полученные доходы учитывают по кредиту счета 91, а расходы — по дебету этого счета.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансово-гр результата по каждой операции.

При решении вопроса о целесообразности включения операционных и внереализационных доходов и расходов в отчете по прибыли нужно иметь в виду, что лишь небольшая часть указанных доходов и расходов имеет прямое отношение к центрам прибыли и может быть отнесена на центры прямым путем.

Основная часть операционных доходов и расходов носит централизованный характер и распределяется по центрам прибыли косвенными способами. При неудачно выбранной базе распределения таких операционных доходов и расходов они могут существенно исказить показатели прибыли соответствующих центров.

Вместе с тем включение в отчетность центров по прибыли неконтролируемых менеджерами центров операционных доходов и расходов может иметь и положительное значение, поскольку у них возникает заинтересованность в оценке обоснованности операционных и внереализационных расходов.

В качестве одного из вариантов составления отчета по центру прибыли можно рекомендовать составление указанного отчета с включением в него только тех операционных и внереализационных доходов и расходов, которые имеют непосредственное отношение к соответствующему центру.

По данным проведенного в 1981 г. исследования 85% изученных американских компаний распределяли некоторые операционные расходы по центрам прибыли. По результатам исследования 1989 г. выявлено, что из 100 транснациональных корпораций 30,5% распределяли административные затраты штаб-квартир; 29,5% распределяли проценты по задолженности и 16,2% — налоги на прибыль[1].

Вместо отчета по прибыли центры прибыли могут составлять *отчеты о маржинальном доходе.*

Маржинальный доход, как уже отмечалось, определяют вычитанием из выручки от продажи продукции (работ, услуг) переменных расходов, связанных с производством и продажей продукции; разница между маржинальным доходом и постоянными расходами называется остаточным доходом. При этом остаточный доход целесообразно исчислять с учетом и прямых и косвенных постоянных расходов.

Деление постоянных расходов на прямые и косвенные осуществляется в зависимости от конкретных условий производственного процесса.

Например, если оборудование используется только для производства определенного вида продукции, то все расходы по обслуживанию этого оборудовании является прямыми расходами — заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, сумма амортизации по оборудованию, сумма арендных платежей по нему и т. п.

К косвенным постоянным расходам относят такие затраты, которые распределяют между видами продукции (работ, услуг) только расчетным путем (расходы на содержание администрации, суммы амортизации по зданиям и т. п.).

[1] Управленческий учет/под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. М.: ИНФРА-М, 1997. С. 311.

Пример составления отчета о маржинальном доходе приведен в табл. 14.3.

Таблица 14.3

Отчет центра прибыли о маржинальном доходе за _____ месяц

Показатели	По смете (плану), тыс. руб.	Фактически, тыс. руб.	Отклонения (+, -). тыс. руб.	
			за месяц	с начала года
1. Выручка от продажи (нетто)	1000	1200	+200	+300
2. Переменные расходы	500	600	+100	+200
3. Маржинальный доход (п. 1 - п.2)	500	600	+100	+100
4. Прямые постоянные расходы	200	210	+10	+20
5. Остаточный доход (до косвенных расходов)	300	390	+90	+80
6. Косвенные постоянные расходы	100	110	+10	+20
7. Остаточный доход (прибыль от производства) (п. 5 - п. 6)	200	280	+80	+60

Остаточный доход до косвенных расходов, как правило, позволяет более точно оценить деятельность центра прибыли по сравнению с показателем остаточного дохода, поскольку этот показатель не содержит тех неточностей, которые возникают при распределении косвенных расходов.

Отчет о маржинальном доходе можно дополнить показателями операционных и внереализационных доходов и расходов, на основе которых возможно определить чистый доход центра прибыли.

В целом по организации отчет по прибыли за отчетный месяц целесообразно составлять по форме отчета по прибыли в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности с включением в отчет показателей по смете и отклонений за месяц и с начала года (табл. 14.4).

Таблица 14.4

Отчет о прибылях и убытках за_____200_ г.

Показатели	По смете, тыс. руб.	Фактически, тыс. руб.	Отклонения (+, -), тыс. руб.	
			за месяц	с начала года
1. Выручка от продажи (нетто)	1000	1200	+200	+300
2. Производственная себестоимость	600	700	+100	+150
3. Валовая прибыль (п. 1 - п. 2)	400	500	+100	+150
4. Расходы на продажу	50	60	+10	+30
5. Общехозяйственные расходы	150	160	+10	+20

Окончание табл. 14.4

Показатели	По смете, тыс. руб.	Фактически, тыс. руб.	Отклонения (+, -), тыс. руб.	
			за месяц	с начала года
6. Полная себестоимость проданной продукции (п. 2 + п. 4 + п. 5)	800	920	+120	+200
7. Прибыль (убыток) от продаж (п. 1 - п. 6)	200	280	+80	+100
8. Операционные доходы	60	70	+10	+20
9. Операционные расходы	50	60	+10	+15
10. Внереализационные доходы	40	50	+10	+15
11. Внереализационные расходы	30	+40	+10	+15
12. Прибыль (убыток) налогообложения (п.7 + п. 8 - п.Э + п. 10 - п. 11)	220	300	+80	+115
13. Налог на прибыль	52,8	72	+19,2	27,6
14. Прибыль (убыток) от обычной деятельности (п. 12 - п. 13)	167,2	228	+60,8	+87,4
15. Чрезвычайные доходы	-	10	+10	+20
16. Чрезвычайные расходы	-	50	+50	+70
17. Чистая прибыль (п. 14 + п. 15 - п. 16)	167,2	188	+20,8	+37,4

Показатель чистой прибыли (убытка) в отчете определяют прибавления к прибыли (убытка) от обычной деятельности чрезвычайных доходов и вычитанием из полученной суммы чрезвычайных расходов.

14.7. Отчет центра инвестиций

Центры инвестиций — это структурные единицы самого высокого уровня крупных децентрализованных организаций: дочерние и зависимые общества головных организаций, филиалы и др. В практике западных стран к центрам инвестиции относят также отделения транснациональных корпораций.

Применительно к центрам инвестиций исходят из допущения, что они являются отдельными организациями. Поэтому центры инвестиций составляют обычные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе отчет по прибыли.

При сравнительной оценке деятельности отдельных центров инвестиций головной организацией абсолютные показатели прибыли этих центров часто бывают несопоставимы иа-за различий в объемах произ-

водства и величины активов центров. В этих условиях в настоящее время для оценки деятельности центров инвестиций в странах с рыночной экономикой используют четыре показателя:

- прибыль;
- рентабельность активов;
- остаточную прибыль;
- экономическую добавленную стоимость (ЭДС).

В качестве первого показателя в зависимости от конкретных условий деятельности используют показатели прибыли до налогообложения, прибыли от обычной деятельности или чистой прибыли.

Показатель *рентабельности активов* определяют отношением прибыли к активам (П/А).

В настоящее время наблюдаются различные подходы к выбору числителя и знаменателя приведенной формулы.

В зарубежной практике в качестве числителя чаще всего используют показатели прибыли до налогообложения и остаточного дохода до косвенных затрат. Наряду с ними некоторые организации в расчет принимают показатели чистой прибыли.

В качестве активов (знаменателя формулы) используют показатели:

- стоимость активов по балансу;
- стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам;
- действующие активы;
- оборотный капитал плюс внеоборотные активы.

В *стоимость активов по балансу* амортизируемые активы (основные средства, нематериальные активы и доходные включения в материальные ценности) включают в остаточной стоимости, т. е. за вычетом начисленной по ним амортизации.

Достоинство показателя балансовой стоимости активов заключается в том, что при его использовании обеспечивается согласованность с отражением активов в балансе и с прибылью, исчисляемой с учетом начисляемой амортизации. Вместе с тем значение показателя рентабельности активов может постоянно увеличиваться вместе с увеличением сроков использования амортизирующих активов. У менеджера, стимулируемого за показатель рентабельности активов может возникнуть стремление к использованию имеющихся активов, вместо их замены на новые, более эффективные.

В показатель *стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам* амортизируемые активы включают не в остаточной, а в первоначальной стоимости. Благодаря этому исключается влияние сроков использования амортизируемых активов на величину рентабельности активов, а также методов начисления амортизации. У менеджера исчезает противодействие к приобретению новых активов.

Недостатки показателя первоначальной стоимости активов следующие:

- он не согласуется ни с балансом, ни с отчетом по прибыли, поскольку не включает суммы начисленной амортизации;
- приводит к двойному счету начисленной амортизационной суммы по амортизируемым активам (при начислении амортизации она уже была отнесена на активы), что искажает величину показателя рентабельности активов.

Недостатки показателя первоначальной стоимости активов оказываются более существенными, чем у показателя их балансовой стоимости. Поэтому большая часть организаций при расчете рентабельности активов использует в качестве знаменателя балансовую стоимость активов.

Следует отметить, что при высокой инфляции первоначальная или остаточная стоимость амортизируемых активов не отражает их реальную стоимость. В этих условиях при расчете показателя рентабельности активов амортизируемые активы целесообразно включать в расчет по восстановительной стоимости.

Действующие активы — это активы, находящиеся в эксплуатации, т. е. за вычетом активов, находящихся в реконструкции и техническом перевооружении, в запасе (резерве) и на консервации.

Данный показатель применяется в расчетах рентабельности активов сравнительно редко и, как правило, в том случае, когда решение о переводе части активов на реконструкцию и техническое перевооружение, в запас и на консервацию принимает головная организация.

Оборотный капитал исчисляют вычитанием из оборотных активов краткосрочных обязательств по ним и прибавлением к полученной разнице внеоборотных активов. Данный показатель в расчетах рентабельности активов применяют сравнительно редко.

Таким образом, показатель рентабельности активов может исчисляться с использованием различных показателей прибыли и активов. Для сравнительной оценки деятельности отдельных центров инвестиций головные организации должны применять единую методику расчета показателей рентабельности во всех центрах. Вместе с тем для оценки деятельности отдельного центра инвестиции можно применять любой из рассмотренных вариантов расчета показателя рентабельности активов или одновременно несколько вариантов.

Формулу для расчета рентабельности активов (РА) можно представить в следующем виде:

$$РА = \frac{П}{В} \times \frac{В}{А}$$

где В — выручка (нетто) от продажи продукции (работ, услуг);

П — прибыль;

А — стоимость активов.

Первый множитель приведенной формулы является показателем *рентабельности продаж,* а второй — *оборачиваемости активов.* Они сами по себе имеют важное значение и могут использоваться для оценки деятельности центров инвестиций. Например, показатель рентабельности продаж широко используют торговые организации, отличающиеся сравнительно невысоким удельным весом внеоборотных активов в общей их стоимости.

Показатель *остаточной прибыли* определяют вычитанием из прибыли минимально необходимой прибыли на используемые активы. Последний показатель определяют умножением стоимости активов на норму прибыли по активам, устанавливаемую администрацией организации.

Пример расчета показателей остаточной прибыли и рентабельности активов приведен в табл. 14.5.

Таблица 14.5

Оценка деятельности центров инвестиций по показателям рентабельности активов и остаточной прибыли

(млн руб.)

№п/п	Показатели	Центры инвестиций	
		А	Б
1	Прибыль (П)	200	300
2	Стоимость активов (А)	1000	1800
3	Норма прибыли (Н), %	10	10
4	Минимально необходимая прибыль на активы (НП) (п. 2 • п. 3)	100	180
5	Остаточная прибыль (ОП) (п. 1 - п. 4)	100	120
6	Рентабельность активов, (РА), % (п. 1: п. 2)	20	16,7

Приведенные в табл. 14.5 данные о показателях прибыли и рентабельности активов не позволяют объективно оценить деятельности центров А и Б, поскольку в центре Б выше сумма прибыли (300 млн руб. против 200 млн руб.), а в центре А — выше рентабельность (20 % против 16,7%). Показатель остаточной прибыли позволяет дать более высокую оценку деятельности центра Б.

Показатель остаточной прибыли показывает, какую прибыль приносит соответствующий центр инвестиций для организации сверх минимально необходимой прибыли на активы. Он отражает вклад соответствующего центра в общие результаты деятельности организации.

Организации могут устанавливать разные нормы прибыли на используемые активы для различных центров инвестиции. При этом более высокие нормы прибыли обычно устанавливают для видов деятельности с более высоким уровнем риска.

Начиная с 80-х гг. прошлого века во многих странах с рыночной экономикой широко применяется показатель *экономической добавленной стоимости (ЭДС).*

Показатель ЭДС определяют вычитанием из экономической прибыли отчетного года экономической прибыли предыдущего года. При этом показатель экономической прибыли исчисляют вычитанием из чистой прибыли суммы платы за активы.

Величину платы за активы (капитал) устанавливают умножением стоимости активов на их цену. Цена активов — это сумма денежных средств, которую нужно заплатить за использование определенного объема финансовых ресурсов, выраженная в процентах к этому объему.

Каждый источник финансовых ресурсов имеет свою цену. В этих условиях цену активов определяют по формуле

$$ЦА = Ц_{i}У*,$$

где ЦА — цена активов, %;

$Ц_i$ — цена i-го источника, %;

$У_i$ — удельный вес i-го источника в их общей сумме, %.

Если, например, цена активов определена на уровне 10% их стоимости, то величина платы за активы стоимостью в 1 млн руб. составит 100 тыс. руб.

Чистая прибыль центра определяется вычитанием из прибыли от обычной деятельности суммы налога на прибыль. К полученному остатку прибавляют чрезвычайные доходы и вычитают чрезвычайные расходы.

Пример расчета ЭДС за 2003—2005 гг. приведен в табл. 14.6.

Таблица 14.6

Расчет экономической добавленной стоимости

(млн руб.)

№ п/п	Показатели	Годы		
		2003	2004	2005
1	Прибыль(П)	200	225	250
2	Налог на прибыль	48	54	60
3	Чистая прибыль (ЧП) (п. 1 - п. 2)	152	171	190
4	Плата за активы	100	106	110
5	Экономическая прибыль (ЭП) (п. 3 - п. 4)	52	65	80
6	Экономическая добавленная стоимость (ЭДС) (п. 5 гр. 4 – п. 5 ф. 3; п. 5 гр. 5 - п. 5 гр. 4)	-	13	15

Показатель ЭДС показывает прирост стоимости акционерного капитала за отчетный период.

При оценке бизнес-единиц по этому показателю менеджеры заинтересованы как в увеличении прибыли, так и в снижении стоимости активов в своей бизнес-единице.

Следует отметить, что при расчете показателя ЭДС в расчет нужно принимать лишь те активы, которые действительно контролируются менеджерами бизнес-единиц. В связи с этим в состав активов бизнес-единиц не следует включать деловую репутацию и организационные расходы нематериальных активов, стоимость административного здания компании, финансовые вложения компании, если управление ими осуществляется централизованно, и т. п.

14.8. Трансфертные цены

Трансфертная цена — это цена, по которой центр ответственности передает свою продукцию (работу, услуги) другим центрам ответственности внутри организации или продает продукцию (работы, услуги) на сторону (другой организации).

Трансфертные цены применяются, как правило, в центрах прибыли и центрах инвестиций. Иногда их применяют и в центрах затрат.

Если продукция (работы, услуги) центров ответственности потребляется целиком внутри организации, то трансфертная цена является чисто учетной и не оказывает влияния на финансовое положение организации. В этом случае трансфертная цена служит средством объективной оценки деятельности центров ответственности.

В том случае, когда центры ответственности имеют право самостоятельно выходить на внешний рынок со своей продукцией, выбирать покупателей, определять объемы продаж и цены на свою продукцию, трансфертная цена становится важным самостоятельным показателем, оказывающим существенное влияние на финансовое положение организации.

В настоящее время используют три основных метода определения величины трансфертных цен:

- на основе рыночных цен;
- на основе затрат;
- договорные трансфертные цены.

При наличии соответствующих условий предпочтение отдается первому методу, поскольку рыночные цены являются достаточно объективными, дают возможность оценивать деятельность центров ответственности на основе финансовых результатов.

Применение *рыночных цен* в качестве трансфертных возможно при следующих условиях:

- достаточно высокой степени децентрализации управления, при которой центры ответственности обладают полномочиями продавать и покупать продукцию как в своей организации, так и на стороне;
- при наличии устойчивых рыночных цен на продукцию, работы, услуги центров ответственности. На практике рыночные цены под-

вергаются частым колебаниям по различным причинам, в том числе по причине установления различными поставщиками разных цен на одинаковые товары.

Затратные трансфертные цены устанавливаются на основе:

- переменных затрат;
- полных затрат;
- полных затрат плюс прибыль.

Решение о выборе соответствующей затратной трансфертной цены обычно принимается высшим руководством организации из-за возможных разногласий у центров ответственности.

Следует при этом иметь в виду, что при использовании в качестве цены переменных затрат цены не возмещают постоянные затраты и не предусматривают получение прибыли. В связи с этим цены на основе переменных затрат неприемлемы для центров прибыли и центров инвестиций. Они могут использоваться только в центрах затрат.

Цены на основе полных затрат также не предусматривают получение прибыли и поэтому применяются только в центрах затрат.

Трансфертные цены на основе полных затрат плюс прибыль, предусматривающие получение прибыли, могут использоваться во всех центрах ответственности.

При определении затратных трансфертных цен за основу принимают нормативные (стандартные) затраты. Если цены устанавливать на основе фактических затрат, то у продающего продукцию центра ответственности снижаются стимулы снижения фактических затрат.

При установлении рыночных и затратных трансфертных цен между покупателями и продавцами часто возникают разногласия. В этих условиях цены можно установить *на основе переговоров* между ними. Кроме того, установление цен на основе переговоров целесообразно осуществлять по ряду других причин. Например, продающему центру ответственности выгодно установить цены на продукцию ниже рыночных для сохранения своего бизнеса и завоевания нового рынка. Договорные трансфертные цены часто используют транснациональные корпорации в их внутрифирменном обмене с целью уменьшения налоговых и таможенных выплат.

Переговоры по величине трансфертных цен нередко не дают положительного результата, особенно в тех случаях, когда продавец и покупатель технологически связаны между собой и не могут выбирать себе делового партнера. В этих условиях целесообразно использовать арбитражный суд для решения споров по трансфертным ценам.

14.9. Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные задачи учета затрат на производство.
2. Какова сущность коэффициентного способа распределения сырья и материалов по видам продукции?

3. Каковы особенности учета и распределения расходов на подготовку и освоение производства?
4. По каким статьям учитывают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования?
5. Назовите способы распределения общепроизводственных расходов между видами продукции.
6. Каков состав общехозяйственных расходов и каким образом они распределяются по видам продукции?
7. Изложите сущность вариантов списания общехозяйственных расходов.
8. Каков порядок исчисления потерь от исправимого и неисправимого внутреннего брака?
9. Каков состав непроизводительных затрат и потерь и каковы особенности их учета?
10. В каких пределах принимаются нормируемые расходы для целей налогообложения?
11. Каким образом определяют объем незавершенного производства?
12. Каково понятие центра ответственности?
13. При каких условиях центры ответственности могут функционировать эффективно?
14. Каковы отличия центра затрат от центра прибыли и центра инвестиций?
15. Назовите основные принципы составления отчетности по центрам затрат.
16. По каким показателям прибыли составляют отчеты центры прибыли?
17. Каково содержание отчета о маржинальном доходе?
18. Назовите основной показатель, применяемый для оценки деятельности центров инвестиции. Как он исчисляется?
19. Дайте определение трансфертной цены.
20. Какие методы используют для определения трансфертных цен? Какова их сущность?
21. Назовите достоинства рыночных трансфертных цен.

Глава 15

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО 41 КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

15.1. Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Один из основных показателей работы предприятия — себестоимость продукции. *Исчисление себестоимости единицы продукции или работ и всей товарной продукции называется калькуляцией.* Различают плановые, сметные, нормативные и отчетные, или фактические, калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода.

Разновидностью плановой является сметная калькуляция, которую составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе ее работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Отсюда и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года — ниже.

Отчетные, или фактические, калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции, и они отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включаются и непланируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами. Под методом *учета затрат на производство и калькулирования себестоимости* продукции понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).

Проектом Методических рекомендаций (42) рекомендуются простой (попроцессный), попередельный и позаказный методы учета затрат на

производство и калькулирования себестоимости продукции. Наряду с названными методами организации могут применять нормативный метод учета затрат на производство калькулирования себестоимости продукции и метод директ-костинга (сокращенной себестоимости продукции).

15.2. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса:

- массовый характер производства одного или нескольких видов продукции;
- краткий период технологического процесса;
- незавершенное производство отсутствует или оно незначительно.

К таким организациям следует отнести организации добывающих отраслей промышленности (угледобывающей, нефтедобывающей и др.), промышленности строительных материалов, электро- и теплостанции и др. Широко применяется попроцессный метод в энергетических хозяйствах вспомогательных производств.

При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства различают три варианта исчисления себестоимости единицы продукции.

Первый вариант (самый простой) применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство, — организациях угольной и горнорудной промышленности, при производстве строительных материалов и т. п., а также в энергетических хозяйствах вспомогательных производств. Себестоимость единицы продукции в указанных производствах определяют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

В угольной промышленности, например, затраты по Добыче и продаже угля, учтенные по всем стадиям технологического процесса (подготовительная выработка, выемка угля, погрузка в вагоны, транспортировка, пододоработка, сортировка и обогащение угля) делят на количество тонн добытого угля и определяют себестоимость одной тонны. В электросиловом хозяйстве вспомогательных производств затраты по нему делят на количество выработанной электроэнергии и определяют себестоимость 1 кВт • ч.

Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство—в электростанциях, где одновременно вырабатывается электро- и тепловая энергия, организациях нефтедобывающей промышленности (добываются нефть и газ) и др.

При одновременной выработке или добыче различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этим видам продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяют между видами продукции установленными в организации способами.

Например, при добыче нефти и газа затраты по амортизации скважин, на текущий ремонт подземного оборудования, на увеличение отдачи пластов, деэмульсию, перекачку и хранение нефти, стоимость потребленной электроэнергии относят на нефть, а расходы на сбор и транспортировку газа — на газ. Все остальные расходы по добыче нефти и газа распределяют между ними пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства и имеющих поэтому незавершенное производство на конец отчетного периода — организациях лесозаготовительной, торфяной промышленности и т. п.

Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции.

В некоторых организациях незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию. Себестоимость единицы продукции в этом случае определяют суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц.

15.3. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). Под переделом понимают совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе).

В черной металлургии переделами являются выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех); в текстильной промышленности — выработка пряжи, изготовление ткани и ее крашение.

Попередельный метод, кроме того, широко применяют в деревообрабатывающей, химической, целлюлозно-бумажной и ряде других отраслей промышленности.

При попередельном методе затраты на производство учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные продукты рассматривают как попутные и оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

При первом варианте, как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода — систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений атих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

15.4. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (строительстве, производстве турбин, блюмингов, самолетов и т. п.). Кроме того, он широко применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. *Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы.* При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Заказы открывают в плановом отделе на основании договоров с заказчиками или по заявкам структурных подразделений организации. В заказе указывают, какие изделия или работы подлежат выполнению, их объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр заказа).

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчикам частичный выпуск оценивают по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства. В обоих случаях допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.).

В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий.

По окончании заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения по ним и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции (работ, услуг) на будущие периоды.

Последующий (после выполнения заказа) контроль за затратами при позаказном методе не всегда дает должный эффект. Поэтому главной задачей при позаказном методе является повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам осуществляемых заказов.

15.5. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции. Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции; фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норм, т. е. по формуле

$$З_ф = З_н + О + И,$$

где Зф — фактические затраты;

$З_н$ — нормативные затраты;

О — величина отклонений от норм;

И — величина изменений норм.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования, или инвентарным методом. Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут, как правило, только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяются между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляется в карточках или оборотных ведомостях особого рода, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

Нормативный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции призван обеспечивать оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно отклонений от норм и их изменений, а также точное калькулирование себестоимости продукции.

15.6. Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции (метод директ-костинга)

Метод директ-костинг (себестоимость по прямым затратам) впервые возник в Германии (в 30-е гг. XX столетия). В 1953 г. он был рекомендован американской ассоциацией бухгалтеров для применения в США. В последние годы данный метод широко применяется в большинстве развитых стран.

В первые годы применения директ-костинга производственная себестоимость продукции исчислялась только по прямым переменным затратам.

В процессе дальнейшего развития метода директ-костинга производственную себестоимость продукции стали исчислять не только по прямым, но и косвенным переменным расходам.

Применительно к России сущность метода директ-костинг заключается в том, что сокращенная или неполная производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условно-переменным затратам.

Прямые переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Условно-переменные расходы в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (20, 23, 29).

Постоянные расходы учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца списывают на счет 90 «Продажи». Это означает, что общехозяйственные расходы в производственную себестоимость продукции не включаются.

При исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели маржинального дохода и остаточного дохода (прибыли от производства).

Маржинальный доход определяют вычитанием из выручки от продажи продукции или стоимости произведенной продукции суммы переменных затрат.

Показатель остаточного дохода или прибыли от производства исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат.

Пример расчета показателей маржинального и остаточного дохода приведен ниже.

	тыс. *руб.*
Стоимость 1000 единиц продукции по ценам продажи (В)	1000
Переменные затраты (ПЗ-|)	600
Маржинальный доход (М)	400
Постоянные затраты (ПЗг)	150
Остаточный доход (прибыль от производства) (П) '	250

Приведенный расчет можно принимать в качестве отчета по прибыли от производства. Такие отчеты целесообразно составлять по организациям в целом, ее структурным подразделениям, видам продукции и т. п.

Показатели маржинального дохода и прибыли от производства имеют важное значение для управления себестоимостью продукции. Они показывают зависимость этих показателей от цен на продукцию, структуры выпускаемой продукции, величины переменных и постоянных затрат.

На основе анализа взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» определяют критическую точку объема производства в единицах продукции или стоимости продукции.

Например, критическую точку объема производства в единицах продукции *(X)* определяют по формуле:

$$\frac{У}{--} = \frac{ПЗ_2}{Ц\text{-}ПЗ,'}$$

где Ц — цена единицы продукции;

ПЗi — переменные затраты на единицу продукции;

$ПЗ_2$ — постоянные затраты.

При цене единицы продукции в 1000 руб., переменных затратах на единицу продукции в 600 руб. и постоянных затратах в 150 тыс. руб.

$$X = \frac{150000 руб.}{ЮООруй\text{-}бООруб.} = 375 \text{ единиц.}$$

Кроме того, на основе данных, получаемых при методе директ-костинг обосновывают оптимальный объем производства продукции, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую продукцию и т. п.

Наряду с отмеченными достоинствами методу директ-костинг свойственны некоторые недостатки. Исчисление и использование показателей сокращенной производственной себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом вызывает последствия, изложенные в п. 10.2.

• Следует отметить, что состав статей рассмотренного выше отчета по прибыли от производства при методе директ-костинг в значительной мере соответствует составу статей Отчета о прибылях и убытках (форма № 2 квартальной и годовой бухгалтерской отчетности): выручка от продажи; себестоимость проданной продукции; валовая прибыль; коммерческие расходы; управленческие расходы; прибыль от продаж.

Показатели валовой прибыли, себестоимости проданной продукции, управленческих расходов форма № 2 соответствуют статьям маржинального дохода, переменных и постоянных затрат отчета о прибыли от производства.

Различие состоит лишь в показателях «прибыль (убыток) от продаж» и «прибыль от производства», поскольку первый показатель исчисляется с учетом расходов на продажу, а второй — без учета этих расходов.

Использование данных по счетам 25 и 26 для калькулирования себестоимости продукции по методу директ-костинг дает не совсем точные результаты. Для исчисления более точных показателей себестоимости продукции по данному методу необходимо из состава общепроизводственных расходов выделить реальные переменные косвенные расходы и присоединить их к прямым переменным расходам для определения совокупных переменных затрат.

Следует отметить, что во многих западных странах метод директ-костинг не рекомендуется использовать для составления финансовой отчетности и налогообложения. Он применяется именно в управленческом учете для осуществления контроля, экономического анализа и принятия управленческих решений.

15.7. Вопросы для самоконтроля

1. Изложите понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.
2. Назовите виды калькуляций.
3. Укажите объекты калькулирования себестоимости продукции.
4. Изложите сущность нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.
5. Укажите отрасли, в которых особенно широко применяется позаказный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.
6. Укажите основные отличия полуфабрикатного и бесполуфабрикатного вариантов попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.
7. Изложите сущность метода учета затрат и калькулирования сокращенной себестоимости продукции, его преимущества и недостатки.

Глава 16

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

16.1. Понятие и формирование учетной политики

Применительно к управленческому учету учетная политика организации — это принятая ею совокупность способов ведения учета и составления отчетности.

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

Учетная политика организации формируется работником, на которого возложена ответственность за организацию и ведение управленческого учета, и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов управленческого учета;
- форма первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;
- формы отчетов центров затрат и центров ответственности;
- перечень центров затрат и центров ответственности;
- методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;
- трансфертные цены;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации управленческого учета.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

Способы управленческого учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от места их нахождения.

16.2. Выбор вариантов учета и оценки объектов учета

По основным средствам. Основными элементами учетной политики являются:

- выбор способов начисления амортизации по основным средствам;
- определение сроков полезного использования объектов;
- определение объектов основных средств, стоимость которых не погашается;
- определение порядка списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции.

При выборе способа начисления амортизации по основным средствам нужно учитывать, что в настоящее время используются различные подходы к порядку амортизационных отчислений по амортизируемым активам в финансовом и налоговом учете. Вместе с тем общим для этих видов учета является линейный способ начисления амортизации. Поэтому данный способ в первую очередь следует рекомендовать для использования в финансовом, управленческом и налоговом учете.

Сроки полезного использования объектов основных средств и перечень объектов, стоимость которых не погашается, устанавливаются организацией исходя из конкретных условий функционирования объектов основных средств и финансовой стратегии организации. Основой для принятия решений по данному вопросу могут служить ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции целесообразно определять с учетом варианта, принятого в учетной политике финансового учета.

По *нематериальным активам* элементами учетной политики являются:

- способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;
- сроки полезного использования нематериальных активов.

При выборе способа начисления амортизации для соответствующей группы нематериальных активов следует использовать следующие нормативные документы:

- ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»;
- Налоговый кодекс РФ (глава 25);
- Международный стандарт финансовой отчетности № 38 «Нематериальные активы».

В соответствии с ПБУ 14/2000 по нематериальным активам амортизационные отчисления осуществляются одним из следующих способов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Налоговым кодексом предусмотрена возможность использования линейного и нелинейного методов начисления амортизации по нематериальным активам.

Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) 38 (п. 89) рекомендует использовать следующие методы начисления амортизации:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц продукции.

Согласно ПБУ 14/2000 срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету, исходя из ожидаемого срока использования объекта, срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов, количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет. Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

В соответствии с МСФО 38 срок полезной службы нематериальных активов может составлять более 20 лет (п. И). В п. 84 МСФО 38 указывается, что «срок полезной службы нематериального актива может быть очень большим, но всегда имеющим предел».

По *материально-производственным запасам* основным элементом учетной политики является выбор способа (метода) оценки израсходованных материально-производственных запасов. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Налоговым кодексом израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.) разрешается отражать в учете, используя следующие методы оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или по отдельным видам ресурсов;
- по себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ЛИФО).

В международной практике помимо вышеназванных используют способы (методы):

- ФИФО;
- ЛОФО;
- перманентной переоценки;
- по твердым ценам;

- по ценам концерна;
- по ценам приобретения;
- ценам дня;
- учетным ценам.

При выборе варианта оценки израсходованных материалов следует принимать во внимание уровень инфляции, финансовое состояние организации, политику ценообразования и налогообложения, а также условия реализации продукции.

По покупным товарам элементом учетной политики является выбор *метода их оценки*.

При выборе метода оценки покупных товаров целесообразно за основу принять соответствующие положения финансового или налогового учета. В соответствии с п. 6 и 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» затраты по загЬтовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу, могут включаться:

в стоимость приобретенных товаров;

в состав расходов на продажу.

Организации розничной торговли могут оценивать товары:

по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок);

по стоимости приобретения.

Налоговым кодексом (ст. 268) предусмотрена оценка приобретенных товаров одним из следующих методов:

- по методу ФИФО;
- по методу ЛИФО;
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

По *учету затрат на производство* и выпуск продукции элементами учетной политики являются:

- определение перечня центров затрат;
- установление контролируемых расходов по каждому центру затрат;
- « выбор ответственных за расходы по каждому центру затрат;
- выбор способа группировки затрат и списания затрат;
- выбор перечня статей калькуляции;
- выбор способа оценки незавершенного производства;
- выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции;
- выбор трансфертных цен;
- выбор варианта сводного учета затрат на производство;
- определение сроков погашения расходов будущих периодов;
- выбор способов распределения косвенных расходов между объектами учета и калькулирования;
- выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Определение центров затрат зависит от организационных, технологических и ряда других особенностей организации, а также целей управленческого учета. При установлении перечня центров затрат должно быть обеспечено оптимальное соотношение затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля по каждому центру затрат.

Установление контролируемых расходов по каждому центру затрат зависит от уровня управления затратами (первого, второго и последующих уровней) и времени осуществления расходов. Перечень контролируемых расходов по каждому центру затрат указывают в формах учета затрат на производство и отчетов по центрам затрат.

Выбор ответственности за расходы по каждому центру затрат зависит от принятой системы управления затратами и уровня соответствующих центров затрат. В центрах затрат первого уровня управления затратами ответственность за них обычно возлагается на исполнителей соответствующих работ. На уровне организационных единиц ответственными за расходы обычно признаются руководители этих единиц (бригад, участков, отделений и т. п.).

Выбор способа группировки затрат и списания затрат на производство. В настоящее время в учетной практике России применяются два основных способа группировки и списания затрат на производство:

- деление затрат на основные и накладные и исчисление полной производственной себестоимости продукции;
- деление затрат на переменные, условно-переменные и постоянные и исчисление неполной производственной себестоимости продукции.

Наряду с указанными двумя способами в управленческом учете можно использовать третий способ — деление затрат на переменные и постоянные и исчисления себестоимости на основе переменных затрат (вариант системы директ-костинг).

Преимущества и недостатки указанных способов группировки затрат рассмотрены в п. 10.2.

Выбор перечня статей калькуляции. При установлении перечня статей калькуляции необходимо учитывать отраслевые особенности организации, ее организационную структуру, необходимость обеспечения сопоставимости статей калькуляции в планировании и учете и ряд других особенностей.

Для промышленных организаций за основу целесообразно принять статьи калькуляций, установленные Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (43).

Выбор способа оценки незавершенного производства. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве целесообразно оценивать способами, принятыми в финансовом учете (п. 10.2).

Выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции. Готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в управленческом

учете, как правило, аналогично вариантам, принятым в финансовом учете (п. 10.2).

Выбор трансфертных цен. Трансфертные цены устанавливаются:

- на основе рыночных цен;
- на основе затрат;
- договорные трансфертные цены.

При использовании второго метода для определения трансфертных цен указывают конкретную основу затратной трансфертной цены:

- переменные затраты;
- полные затраты;
- полные затраты плюс прибыль.

Выбор варианта сводного учета затрат на производство. Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

Полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

На практике нередко применяется смешанный или частично полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство, при котором часть полуфабрикатов отражается в учете, а на последующих стадиях учет ведется по бесполуфабрикатному варианту.

Определение порядка и сроков погашения расходов будущих периодов. Порядок и сроки погашения расходов будущих периодов зависят, прежде всего, от вида этих расходов. Например, расходы на подготовку и освоение производства списываются на текущие затраты в течение нескольких лет. Расходы на приобретение лицензий списываются на затраты в течение срока их действия. Расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года, могут списываться в течение года равномерно по месяцам или пропорционально объему продукции по месяцам.

Выбор способов распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования. Выбор способа распределения косвенных расходов зависит от технологических, организационных и ряда других особенностей организаций и должен быть направлен на обеспечение более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг.

Выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. При решении вопроса о выборе методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции нужно принимать во внимание технологические, организационные, отраслевые и другие особенности производства продукции. Следует также иметь в виду, что нормативный метод учета затрат является важнейшим элементом системы управления себестоимостью продукции. Отдельные элементы нормативного метода учета (например, оперативный учет от-

клонений фактических затрат от нормативных) целесообразно применять при использовании остальных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. К достоинствам данного метода нужно отнести также его соответствие системе калькулирования «стандарт-кост», широко используемой в развитых странах.

16.3. Выбор техники, формы и организации управленческого учета

Разработка рабочего плана счетов. Планом счетов 2000 г. предусмотрена возможность формирования расходов по обычным видам деятельности на счетах:

- 20-29;
- 20-39.

При использовании счетов 20—39 счета 30—39 рекомендуется применять для учета расходов по элементам затрат.

Для целей управленческого учета организации могут вводить новые синтетические счета, используя свободные коды счетов.

На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным Планом счетов и Инструкцией по применению Плана счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также их кодовые обозначения.

Выбор формы управленческого учета. Организации самостоятельно выбирают или разрабатывают форму управленческого учета, под которой понимают перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них.

Организация управленческого учета. Организация самостоятельно выбирает организационное построение службы, занимающейся управленческим учетом.

Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля. Организации самостоятельно разрабатывают систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля, исходя из особенностей функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

16.4. Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение учетной политики применительно к управленческому учету.
2. Кем формируется учетная политика организации для целей управленческого учета?
3. Кто утверждает учетную политику организации?
4. Назовите основные элементы учетной политики по основным средствам и нематериальным активам.

5. Какой способ оценки израсходованных материалов обеспечивает получение более высокой прибыли?
6. Назовите основные элементы учетной политики по учету затрат на производство и выпуску продукции.
7. Какие последствия возникают при изменении порядка списания общехозяйственных расходов?
8. Назовите способы оценки незавершенного производства.
9. На какой основе устанавливаются трансфертные цены?
10. Могут ли применяться в организации одновременно следующие методы учета затрат на производстве: нормативный, позаказный, простой?

Глава 17

ОСНОВЫ ПЛАНИРОВАНИЯ (БЮДЖЕТИРОВАНИЯ)

17.1. Сущность планирования. Виды планов

Планирование представляет собой процесс определения плановых показателей деятельности организации на будущий период. Наряду с учетом и контролем планирование является важнейшей функцией управления.

В определении плановых показателей деятельности организации и ее подразделений и служб должны принимать участие все руководители и специалисты (экономисты, финансисты, бухгалтера, юристы, технологи, механики и др.). При этом планирование должно осуществляться синхронно «сверху — вниз» и «снизу — вверх».

В процессе планирования осуществляется координация деятельности всех структурных подразделений организации и ее служб, стимулирование деятельности руководителей всех уровней по достижению намеченных целей, оценка эффективности их деятельности, обуславливаются необходимость обеспечения руководителей и специалистов по планированию необходимой информацией и осуществления контроля за выполнением составленных планов.

В западных странах вместо терминов «план» и «планирование», как правило, используют термины «бюджет» и «бюджетирование». Указанные термины в последнее время широко используются в отечественной практике и в литературе по управленческому учету. При этом большая часть авторов рассматривают понятия «планирование» и «бюджетирование» как синонимы.

В настоящее время во многих организациях составляются различные планы. Их можно классифицировать по следующим основным признакам:

- длительность планового периода;
- степень обобщения информации;
- механизм использования.

В зависимости от длительности планового периода различают долгосрочные, среднесрочные и краткосрочные планы.

Долгосрочные (перспективные) планы составляются, как правило, на период более 5 лет (обычно на 10, 15 и 20 лет). В этих планах определяют долговременную стратегию организации, включая экономическое, научно-техническое и социальное развитие. В последующем долгосрочные планы детализируются в среднесрочных и краткосрочных планах.

Одним из этапов перспективного планирования является **прогнозирование,** под которым понимают процесс предвидения, построенный на вероятностном суждении о перспективах развития организации в буду-

щем. При прогнозировании выявляют альтернативные варианты развития организации и обосновывают выбор наиболее приемлемого варианта. В отдельных социально-экономических процессах прогнозирование является самостоятельной функцией управления, например, составление прогнозов социально-экономического развития городов, регионов, страны в целом.

Среднесрочные планы составляются на период от 1 года до 5 лет, а **краткосрочные** или **текущие** — на период до 1 года (на год, полугодие, квартал, месяц, декаду, неделю, сутки). Среднесрочное планирование может совмещаться с текущим путем составления скользящего пятилетнего плана.

В краткосрочных планах осуществляется детальное планирование, а в среднесрочных должны сочетаться долгосрочные цели с текущей ситуацией.

По **степени обобщения информации** различают общий план (бюджет) и частные планы (бюджеты).

Общий бюджет охватывает всю основную деятельность организации и представляет собой план ее работы, скоординированный по всем подразделениям и функциям.

Общий бюджет состоит из операционного бюджета и финансового бюджета.

Частные бюджеты составляются структурными подразделениями организации или ее функциональными службами (бюджет продаж, бюджет производственной себестоимости, бюджет цеха и т. п.).

По **механизму использования** различают статический и гибкий бюджеты.

Статический бюджет составляется исходя из конкретного уровня деловой активности организации.

Гибкий бюджет составляется для определенного диапазона деловой активности организации. В нем предусматривается использование нескольких альтернативных вариантов деятельности организации или ее подразделения.

Особое место в системе планирования занимают бизнес-планы. **Бизнес-план** — это краткая характеристика предстоящего бизнеса. В нем дается обоснование предполагаемого бизнеса и предварительная оценка предполагаемых финансовых результатов. Обычно бизнес-план содержит следующие разделы:

- описание намеченных к производству видов продукции или оказываемых слуг;
- оценка рынков сбыта;
- оценка конкурентоспособности;
- стратегия маркетинга;
- план производства продукции или оказания услуг;
- финансовый план;

- организационная структура организации;
- оценка рисков и страхование;
- стратегия финансирования.

17.2. Этапы планирования

Процесс планирования включает следующие этапы:
- определение целей и задач;
- поиск альтернативных вариантов решения целей и задач;
- сбор информации об альтернативных вариантах;
- оценка эффективности реализации каждого из альтернативных вариантов и выбор оптимального;
- составление планов.

Определение целей и задач. Основной целью деятельности коммерческой организации является получение прибыли и сохранение своих активов. Для достижения намеченной цели определяются конкретные задачи — производство и продажа определенного вида продукции, оказание определенной услуги и т. п.

Поиск альтернативных вариантов. Для достижения поставленной цели необходимо осуществить поиск альтернативных вариантов — какой продукт производить, из каких материалов, по какой технологии, определить рынки сбыта продукции и т. п.

Сбор информации об альтернативных вариантах. На данном этапе осуществляется сбор всех видов информации (конструкторской, технологической и т. п.) для осуществления расчетов по **оценке эффективности реализации каждого из альтернативных вариантов и выбора оптимального варианта.**

Основу экономической информации составляют плановые данные за предшествующие периоды времени, данные о нормах и нормативах, оперативно-техническая документация, учетная информация.

Плановые данные содержатся в различных формах годового плана, сметах (бюджетах) расходов на управление и обслуживание производства, сводной смете затрат на производство, плановых калькуляциях себестоимости продукции, себестоимости отдельных видов готовой продукции и полуфабрикатов, заданиях по научно-техническому и организационному развитию производства, расчетах экономии по планируемым к внедрению организационно-техническим мероприятиям.

Данные о нормах и нормативах содержатся в технологических картах и спецификациях, нормативных калькуляциях готовых изделий, различных справочниках норм и нормативов.

К **оперативно-технической документации** относят оперативные сведения о затратах по производствам, цехам, участкам, бригадам, сменам, рабочим местам, об отклонениях от норм, извещения об изменении норм, акты о внедрении научно-технических и организационных мероприятий и др.

Учетная информация содержится в первичных документах и учетных регистрах о переработке сырья и материалов и выпуске готовой продукции, ведомостях распределения сырья и материалов по видам продукции, учетных регистрах по учету затрат на производство продукции, ведомостях (машинограммах) аналитического учета затрат цехов и выпуска продукции по цехам, учета изменений норм и отклонений от норм и др.

Отчетные данные содержатся в отчетах центров ответственности, а по организации в целом — в «Отчете о прибылях и убытках» (о выручке от продаж, производственной себестоимости, коммерческих и управленческих расходах) и в разделе «Расходы по обычным видам деятельности» Приложения к бухгалтерскому балансу (о расходах по элементам затрат).

Конструкторскую и техническую документацию составляют конструкторские и технологические карты, чертежи, схемы, спецификации и другие технические документы о выпускаемой продукции и расходуемых производственных ресурсах.

Составление планов (бюджетов). После выбора оптимального варианта достижения поставленной цели составляют конкретные планы деятельности организации на соответствующий период времени.

17.3. Составление операционного бюджета

Операционный бюджет составляется для определения величины прибыли от деятельности организации.

Составными частями операционного бюджета являются:

- бюджет продаж;
- производственная программа;
- бюджет производственной себестоимости;
- бюджет коммерческих расходов;
- бюджет общехозяйственных расходов.

Общехозяйственные расходы, в зависимости от принятой учетной политики, могут включаться в производственную себестоимость продукции.

Планирование операционного бюджета осуществляется на основе норм и нормативов затрат живого труда, предметов труда, использования средств труда, организации производства.

Нормы затрат живого труда — это нормы времени по видам продукции и работ, обслуживания оборудования и рабочих мест, соотношения численности основных и вспомогательных рабочих и других категорий работников, коэффициенты выполнения норм и др.

В **нормах затрат предметов труда** устанавливается планируемый расход сырья, основных и вспомогательных материалов, различных видов энергии, полуфабрикатов и комплектующих изделий по отдельным видам продукции и работ, а также отходов и потерь.

Нормы и нормативы использования средств труда включают коэффициент использования среднегодовой производственной мощности, нормы выхода продукции с единицы оборудования, нормы трудоемкости ремонта единицы оборудования, часовой производительности оборудования и др.

В **нормах и нормативах организации производства** устанавливаются длительность производственного цикла, объем незавершенного производства, нормы запасов сырья и материалов и др.

Помимо перечисленных выше норм и нормативов при осуществлении планирования производственной программы используются установленные природоохранные, социально-экономические и другие нормативы.

В **бюджете продаж** определяется объем, цены и стоимость различных видов продукции и услуг, намеченных к продаже. При подготовке этого бюджета используются оценки специалистов и экспертов по предполагаемому спросу на продукцию и услуги, данные анализа по удовлетворению спроса за прошлые сопоставимые периоды, специальные методики и модели по маркетинговым исследованиям.

Бюджет продаж служит отправной точкой планирования. На его основе составляются производственная программа, бюджет производственной себестоимости, бюджет денежных средств и др. разделы общего бюджета.

В **производственной программе** определяется объем производства всех видов продукции и оказываемых услуг с учетом остатков готовой продукции на складе на начало и конец соответствующего периода. Для исчисления объема производства каждого вида продукции из намеченного объема продаж вычитают остатки готовой продукции на складе на начало периода и к полученной разнице прибавляют остатки готовой продукции на складе на конец периода. Обычно производственная программа составляется по организации в целом и ее подразделениям на текущий год, по кварталам и месяцам.

Бюджет производственной себестоимости продукции и услуг составляют на основе бюджетов расходов на подготовку и освоение производства по использованию и закупке сырья и материалов, трудовых затрат, общепроизводственных расходов и прочих расходов. В состав производственной себестоимости могут включаться общехозяйственные расходы.

В бюджет расходов на подготовку и освоение производства планируют расходы, учитываемые по данной статье в финансовом учете (п. 13.2).

В бюджете по использованию и закупке сырья и материалов на основе производственной программы определяется планируемый расход каждого вида материальных ценностей умножением планируемого объема производства каждого вида продукции и услуг на норму расхода каж-

дого вида сырья и материалов. После определения расходы сырья и материалов исчисляют объем закупок по каждому их виду с учетом остатков складских запасов на начало и конец соответствующего периода. Расход и закупки сырья и материалов целесообразно планировать не только по месяцам, но и по декадам, неделям, дням, а иногда и сменам, как в натуральном, так и в денежном выражении.

В **бюджете трудовых затрат** определяются затраты времени и затраты труда в денежном выражении, необходимые для выполнения производственной программы.

Расчет потребности в персонале производят в разрезе категорий работников отдельно по персоналу основной деятельности (промышленно-производственному) и персоналу неосновной деятельности (персоналу непромышленных организаций, состоящих на балансе организации).

Плановую численность персонала основной деятельности определяют на основе планируемого объема производства, трудоемкости изготовления каждого вида продукции или услуг и всего выпуска, полезного фонда рабочего времени и показателей роста производительности труда.

Плановый фонд оплаты труда работников определяют, как правило, используя данные о планируемом объеме производства и нормативах заработной платы на один рубль (нормо-час) объема продукции или данные о плановой численности работников и планируемой величине средней заработной платы одного работника (по каждой категории в отдельности).

В **бюджете общепроизводственных расходов** указывают планируемые расходы по содержанию и эксплуатации производственного оборудования и расходы по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением. Планирование общепроизводственных расходов осуществляется по статьям затрат, применяемым в учете этих расходов (п. 13.2), но без непроизводительных расходов.

В **бюджет прочих производственных расходов** определяют плановые величины расходов, учитываемых по данной статье затрат (п. 13.2).

Составной частью операционного бюджета является **бюджет коммерческих расходов (расходов по продаже).** В данном бюджете дается детальный перечень всех расходов, связанных с продажей продукции и товаров. Следует при этом учитывать, что некоторые расходы по продаже продукции могут быть переменными (расходы по транспортировке готовой продукции и товаров), а другие постоянными.

В **бюджете общехозяйственных расходов** по статьям, применяемым в финансовом учете (п. 13.2), но без общехозяйственных непроизводительных расходов, планируют общие для организации расходы по ее управлению.

После составления указанных бюджетов исчисляют показатели полной и неполной производственной себестоимости продукции, себестои-

мость проданной продукции, указанные показатели по отдельным видам продукции и услуг, показатели плана прибыли, рентабельности и др.

При распределении плановых величин косвенных расходов по отдельным подразделениям, видам продукции, оказываемым услугам и др. объектам учета и калькулирования используют, как правило, способы, используемые в финансовом и управленческом учете.

17.4. Составление финансового бюджета

Финансовый бюджет состоит из бюджетов денежных средств организации, капитальных затрат, прибылей и убытков и прогнозного бухгалтерского баланса.

В бюджете (смете) денежных средств планируются поступления и выплаты денежных средств на соответствующий будущий период. Указанные бюджеты составляются на год, квартал, месяц, а иногда на неделю и на один день.

В бюджете денежных средств планируют:

- наличие денежных средств на начало периода;
- поступления денежных средств по видам поступлений (платежи за проданную продукцию и товары, за проданное имущество, за сданное в аренду имущество, доходы по ценным бумагам и др.);
- расход денежных средств по видам платежей (оплата приобретенных сырья и материалов и другого имущества, выдача заработной платы, платежи по налогам, кредитам и займам и др.);
- наличие денежных средств на конец периода.

В укрупненном виде бюджет денежных средств можно составить по форме отчета о движении денежных средств (форма № 4 годовой отчетности).

В крупных организациях помимо бюджета денежных средств отдельно составляют бюджет капитальных вложений, в котором планируемые затраты по капитальным вложениям сопоставляются с источниками их покрытия.

При составлении бюджета денежных средств необходимо иметь в виду, что плановые остатки денежных средств на начало и конец соответствующего периода не должны быть меньше лимита, установленного руководителем организации.

Бюджет (план) по прибыли по организации в целом целесообразно составлять по форме отчета о прибылях и убытках от обычной деятельности (табл. 14.2). По структурным подразделениям план по прибыли можно составлять по форме отчета по прибыли от продаж (табл. 14.2).

Прогнозный баланс на конец соответствующего периода составляется на основе отчетного бухгалтерского баланса на начало периода. Плановые данные на конец периода определяются по каждой статье баланса с учетом планируемых изменений в деятельности организации. Основ-

ная часть результатов этих изменений отражена в детализированном бюджете по прибыли.

17.5. Составление бюджетов (смет) подразделений

Как уже отмечалось, составление общего бюджета организации целесообразно осуществлять синхронно «сверху» и «снизу».

До окончательного утверждения общего бюджета структурные подразделения составляют свои бюджеты (сметы). После утверждения общего бюджета бюджеты структурных подразделений рассматриваются специалистами, при необходимости подвергаются корректировке и затем утверждаются руководителем организации. Примерная форма смет подразделений различного уровня приведена в табл. 14.1.

17.6. Контроль за исполнением бюджетов

Различают предварительный, текущий и последующий контроль за исполнением бюджетов.

Предварительный контроль осуществляется в процессе составления общего бюджета и бюджетов структурных подразделений и служб организации. Его сущность заключается в пересчете, анализе и оценке обоснованности всех планируемых показателей.

Текущий контроль осуществляется в процессе деятельности организации и ее подразделений по выполнению составленных бюджетов. В процессе текущего контроля выявляются отклонения фактических показателей от плановых или нормативных, выясняются причины отклонений и принимаются решения по устранению отрицательных отклонений или более широкому использованию мер, с помощью которых достигнуты положительные отклонения.

Текущий контроль может осуществляться с использованием:

- первичных документов и учетных регистров;
- управленческой отчетности;
- в режиме on-line.

Примером использования **первичных документов** для осуществления текущего контроля могут служить рапорты по переработке сырья и выпуску продукции в организациях молочной промышленности. В этих рапортах фактически израсходованные сырье и материалы на выработанную продукцию сопоставляются с их нормативным расходом и указываются причины выявленных отклонений. С учетом выявленных причин мастером или другим должностным лицом принимаются решения по устранению отрицательных результатов.

Порядок осуществления текущего контроля с помощью **управленческой отчетности** изложен в пп. 13.5—13.7.

В **режиме «on-line»** текущий контроль осуществляется в соответствии с заданной программой, предусматривающей в автоматическом ре-

жиме отражение фактических показателей по исполнению соответствующих бюджетов, их сопоставление с плановыми и расчет полученной экономии или допущенного перехода. На основе получаемых данных руководитель соответствующего уровня может принять соответствующее управленческое решение на любой момент.

Последующий контроль исполнения бюджетов осуществляется после окончания планового периода и составления управленческой отчетности. При осуществлении последующего контроля выявляют отклонения фактических показателей от плановых, устанавливают причины этих отклонений и намечают меры по устранению негативно влияющих факторов и более широкому использованию положительно влияющих факторов при осуществлении планирования на последующие периоды. Составной частью последующего контроля является осуществление финансово-экономического анализа деятельности организации и ее подразделений (см. главу 18).

17.7. Вопросы для самоконтроля

1. Назовите виды планов.
2. Перечислите этапы планирования.
3. Каковы составные части операционного бюджета?
4. Каков состав бюджета общепроизводственных расходов?
5. Каково отличие статей общехозяйственных расходов в планировании и учете?
6. Каково отличие в показателях полной и неполной производственной себестоимости продукции?
7. Из каких составных частей состоит финансовый бюджет?
8. Каким образом составляется бюджет денежных средств?
9. По каким данным составляется прогнозный баланс?
10. Какие показатели отражаются в бюджете по прибыли?
11. Каким образом осуществляется текущий контроль исполнения бюджетов при использовании режима on-line?

Глава 18

ОСНОВЫ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

18.1. Сущность финансово-экономического анализа

Одним из основных элементов финансовой политики организации является анализ ее финансово-экономического состояния. Финансово-экономический анализ позволяет объективно оценить результаты деятельности организации и ее структурных подразделений, определить влияние факторов на основные показатели финансово-хозяйственной деятельности, дает исходную базу для разработки финансовой политики организации. Он необходим для составления пояснительной записки к годовому отчету, которая является обязательным элементом публичной бухгалтерской отчетности. Кроме того, анализ финансово-хозяйственной деятельности организации необходим для оценки финансового состояния других организаций, с которыми вступает в экономические отношения данная организация.

Основными составными частями финансово-экономического анализа являются:

- оценка выполнения плана по общему и частным бюджетам;
- анализ отклонений по прибыли, доходам и затратам;
- анализ бухгалтерской отчетности;
- расчет финансовых коэффициентов;
- оценка значений финансовых коэффициентов.

Оценку выполнения плана по общему и частным бюджетам организации начинают с сопоставления плановых и фактических значений по всем разделам и показателям соответствующих планов. В процессе дальнейшего анализа определяют влияние основных факторов на отклонения по разделам и показателям.

Система отклонений по прибыли, доходам и затратам

В зависимости от вида центра ответственности менеджеры осуществляют анализ выявленных отклонений:

- по затратам на производство продукции (работ, услуг) в центрах затрат;
- доходам (в центрах прибыли и доходов);
- прибыли и ее составляющим — затратам и доходам (в центрах прибыли).

По затратам на производство продукции (работ, услуг) отклонения определяют по статьям затрат с последующим выявлением причин (факторов) отклонений (изменения цен, нормы расхода и др.).

По доходам определяют влияние на выявленные отклонения изменения объема продажи или производства продукции, структуры продукции, цен на продукцию.

В общем виде система отклонений по прибыли, затратам и доходам представлена на рис. 18.1.

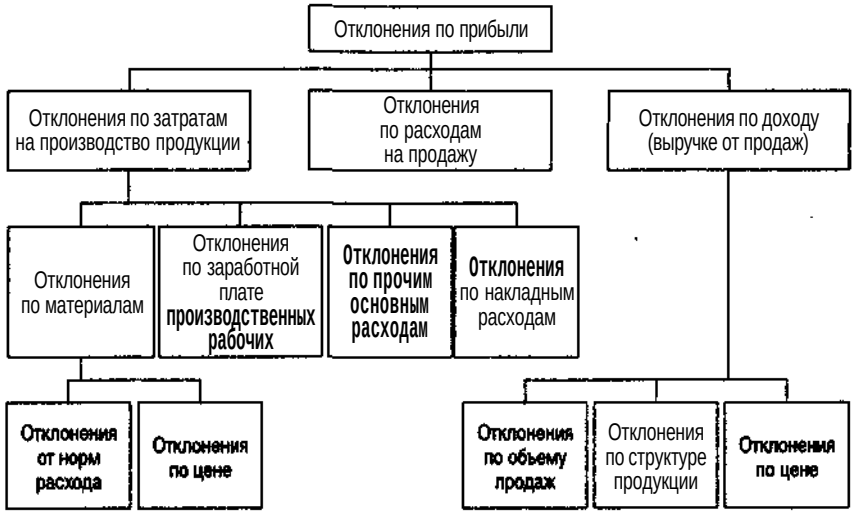

Рис. 18.1. Система отклонений по прибыли, затратам и доходам

При анализе отклонений по прибыли, доходам и расходам используются плановые, учетные и отчетные данные, данные о нормах и нормативах, оперативно-техническая, конструкторская и технологическая документация.

Анализ бухгалтерской отчетности осуществляют в основном по данным бухгалтерского баланса, приложения к балансу и отчета о прибылях и убытках. По данным бухгалтерского баланса дают общую оценку деятельности организации, изучают динамику и структуру статей актива и пассива баланса, осуществляют расчет и оценку финансовых коэффициентов.

18.2. Основы методики финансово-экономического анализа

Выявление и измерение влияния различных факторов на экономические показатели, а также взаимосвязи между ними осуществляются с помощью следующих способов (приемов) и методов: сравнения, цепных подстановок, разниц, детализации, сводки, статистической группировки, абсолютных, относительных и средних величин, балансового, графического, экономико-математических методов.

Совокупность указанных специальных способов и методов, используемых в процессе обработки аналитической информации, образует ме-

тодику финансово-экономического анализа. Различают общую и частную (отраслевую) методики. По общей методике изучают определенные вопросы на любом предприятии независимо от его отраслевой принадлежности. В частной (отраслевой) методике общая методика конкретизируется применительно к отрасли, типу производства, предприятию, его структурным подразделениям.

Из перечисленных выше способов и методов обработки аналитической информации особенно широко используются способы сравнения, цепных подстановок, разниц.

В анализе применяются следующие виды **сравнений:** с планом, с предшествующим периодом (прошедшие день, неделя, декада, месяц, квартал, год, пятилетка), со средними данными, с лучшими данными (лучшими результатами работы, передовым опытом, новыми достижениями науки и техники). Необходимое условие сравнения — сопоставимость сравниваемых показателей. Она обеспечивается пересчетом показателей в одних и тех же ценах, использованием переводных коэффициентов на разнородную продукцию, пересчетом плановых показателей на фактически выпущенную продукцию и т. п.

Сущность **способа цепных подстановок** заключается в том, что каждый из факторов поочередно рассматривается как переменный, а остальные принимаются в это время за постоянные. Каждая подстановка сопровождается расчетами, число которых на единицу больше числа факторов. Влияние переменного фактора определяют вычитанием из результата расчета, в котором изменился данный фактор, предыдущего результата расчета, в котором данный фактор не изменялся Порядок применения способа цепных подстановок рассмотрен в табл. 18.1.

Таблица 18.1

Факторы, влияющие на стоимость израсходованных материалов

Показатель, факторы	По плану	Фактически	Отклонение
Расход материала, кг	102	100	-2
Цена 1 кг материала, руб.	50	60	+10
Стоимость материала	5100	6000	+900

В примере фактическая стоимость израсходованного материала превысила плановую величину на 900 руб. За отчетный период расход материалов уменьшился, а их цена увеличилась. Для определения влияния этих факторов на стоимость израсходованного материала необходимо выполнить следующие расчеты (подстановки).

Первый расчет. Расход материала и его цена — плановые.

102 кг • 50 руб. = 5100 руб.

Второй расчет. Расход материала — фактический, а цена — плановая.

100 кг • 50 руб. = 5000 руб.

Во втором расчете по сравнению с первым изменился только расход материала. Следовательно, разница сумм второго и первого расчетов обусловлена изменением именно этого фактора. За счет уменьшения расхода материала на 2 кг стоимость израсходованного материала уменьшилась на 100 руб. (5000 руб. - 5100 руб.).

Третий расчет. Расход материала и его цена — фактические.

100 кг • 60 руб. = 6000 руб.

В третьем расчете по сравнению со вторым изменился второй фактор — цена материала.

За счет увеличения цены материала стоимость израсходованного материала увеличилась на 1000 руб. (6000 руб. — 5000 руб.).

Общее отклонение фактической стоимости израсходованного материала от плановой составило 900 руб. (-100 руб. + 1000 руб.).

Расчеты по определению влияния различных факторов на совокупный показатель при использовании способа цепных подстановок обычно осуществляют в специальных разработанных таблицах (см. табл. 18.2).

Таблица 18.2

Цепные подстановки

Показатель, факторы	Расчеты		
	первый	второй	третий
Расход материала, кг	план 102	факт 100	факт, 100
Цена 1 кг материала, руб.	план 50	план 50	факт 60
Стоимость материала, руб.	план 5100	расчет 5000	факт 6000
Отклонение от предыдущего расчета, руб.	-	-100	+1000

Применение способа цепной подстановки требует строгой последовательности подстановок. Принято вначале определять влияние количественных факторов, а затем — качественных.

Количественные показатели и факторы характеризуют величину ресурсов и конечные результаты хозяйственной деятельности (расход материалов, численность рабочих, стоимость основных фондов и др.), а качественные — использование ресурсов (фондоотдача, производительность труда, рентабельность и т. п.).

В приведенном выше примере количественным фактором является расход материала, а качественным — их цена.

На экономические показатели отдельные факторы могут воздействовать не только с различной силой, но и в разных направлениях, которые определяют по смыслу и математическому выражению (+, -).

Модификацией способа цепных подстановок является *способ разниц.* При данном способе влияние факторов определяют умножением отклонений (разниц) по соответствующим факторам на абсолютные значения

других факторов. Применение способа разниц требует соблюдения следующего правила. Для определения влияния количественного фактора на экономический показатель нужно изменение количественного фактора умножить на плановую или базисную величину качественного фактора. Влияние качественных факторов определяют умножением изменения качественного фактора на фактическую величину количественного фактора.

В нашем примере разница между фактической и плановой величиной расхода материала 2 кг, а разница между плановой и фактической ценой — 10 руб. За счет уменьшения расхода материала стоимость израсходованных материалов уменьшилась на 100 руб. (-2 кг • 50 руб.), а за счет увеличения цены на материал — увеличилась на 1000 руб. (10 руб. • 100 кг). В итоге получены такие же результаты, как и при способе цепных подстановок, но при меньшей трудоемкости расчетов.

При расчете влияния на экономический показатель не двух, а трех/ и более факторов количественные и качественные факторы целесообразно располагать от большего к меньшему. Влияние первого (самого большого) количественного фактора определяют умножением его отклонения на плановую или базисную величину остальных факторов (количественных и качественных). Влияние второго фактора определяют умножением его разницы на фактическую величину первого и плановую или базисную величину третьего и последующего факторов. Влияние третьего фактора находят умножением его разницы на фактическую величину первого и второго и плановую или базисную величину четвертого и последующих факторов и т.д.

Пример расчета влияния факторов количества рабочих дней, средней продолжительности рабочего дня и средней часовой выработки одного рабочего на объем производства приведен в табл. 18.3.

Таблица *18.3*

Расчет влияния факторов

Показатели, факторы	По плану	Фактически	Отклонение	Расчет влияния факторов
Количество отработанных дней	250	240	-10	-10-8-25 = -2000
Средняя продолжительность рабочего дня, ч	8	7	-1	-1-240-25 = -6000
Средняя часовая выработка, руб.	25	30	**+ 5**	+5-240-7 = +8400
Выпуск продукции, руб.	50 000	50 400	+ 400	*Итого* + 400

В примере, приведенном в табл. 17.3, первые два фактора оказали отрицательное влияние на выпуск, и вследствие их воздействия недополучено продукции на 8000 руб. (2000 руб. + 6000 руб.). Однако третий фактор оказал положительное влияние на выпуск продукции. Существенное

повышение среднечасовой выработки позволило превзойти плановый выпуск продукции.

18.3. Анализ отклонений по расходам

Анализ сметы затрат на производство

Фактические данные о затратах на производство в поэлементном разрезе содержатся в разделе «Расходы по обычным видам деятельности» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5 бухгалтерской отчетности), а плановые — в смете затрат на производство.

Анализ выполнения сметы затрат на производство начинают с выявления отклонений по отдельным видам затрат и по всем затратам в целом от планового уровня и от уровня затрат предыдущего года. При этом следует учитывать, что показатели плана и прошлого года принимаются без пересчета на фактически выпущенную продукцию. Поэтому определяющими факторами, которые вызывают отклонения, являются изменения объема производства, ассортимента и себестоимости продукции.

Влияние фактора объема производства определяют по данным отчета о прибылях и убытках (форма № 2 — квартальная и годовая). Предполагается, что при прочих равных условиях затраты на производство продукции должны изменяться соответственно изменениям объема производства и продажи продукции.

Влияние фактора себестоимости продукции устанавливают сопоставлением полной себестоимости фактически выпущенной продукции с себестоимостью этой же продукции, исчисленной по плановой себестоимости отчетного года или по себестоимости предыдущего года.

Влияние фактора структуры продукции определяют сальдовым способом — из общего отклонения по затратам вычитают отклонения, вызванные изменением объема производства продукции и ее себестоимости. Если организация не исчисляет показатель плановой себестоимости фактически выпущенной продукции, то определяют совокупное влияние факторов структуры и себестоимости продукции.

Пример.

В организации (табл. 18.4) фактические затраты превысили плановые на 20000 руб. (33 324 - 33 304), или на 0,06 % (20:33 304 • 100), и оказались на 4076 руб. (33 324 - 37 400), или на 10,9% (4076:37 400 • 100), меньше затрат предыдущего года. Изменение обьема продукции (по плану - 38 582 тыс. руб., фактически - 38 627 тыс. руб.) должно было увеличить затраты на производство по сравнению с планом на 0,1 %, так как стоимость продукции увеличилась на эту величину, или на 33 304 руб. (33 304 тыс. руб. -0,1%). За счет снижения себестоимости продукции затраты уменьшились по данным отчета о себестоимости продукции (табл. 17.5) на 70 000 руб. (33 425 тыс. руб. - 33 495 тыс. руб.), или на 0,21% (70:33 495 -100). Следовательно, за счет изменения структуры продукции затраты увеличились на 56 696 руб. [20 000 руб. - - (33304 руб.-70 000 руб.)], или на 0,17% [0,06-(0,1-0,21)].

Следующий этап анализа — установление структуры фактических затрат и сопоставление ее с плановой структурой и со структурой предыдущего года (табл. 18.4). Сопоставление плановых и фактических удельных весов каждого вида затрат, а также установление соотношения отдельных элементов затрат позволяют определить влияние основных факторов на изменение затрат, выявить основные направления поиска резервов. Определение удельного веса каждого вида затрат позволяет определить материалоемкость, трудоемкость, энергоемкость производства.

По данным о затратах на производство по элементам затрат определяют объем производственных запасов, составляют материальные и трудовые балансы, баланс доходов и расходов, определяют правильность начисления амортизации, исчисляют объем вновь созданной продукции и т. д.

Таблица 18.4

Расходы по обычным видам деятельности

№ п/п	Элементы затрат	Затраты на производство, тыс. руб.			Удельный вес затрат, %				
		Предыдущий год	Отчетный год		Предыдущий год	Отчетный год		Отклонение от:	
			план	отчет		план	отчет	предыдущего года (тр. 8 - -гр. 6)	плана (ф. 8 - -гр. 7)
1	Материальные затраты	34 872	31155	31 174	93,24	93,55	93,55	+0,31	-
2	Затраты на оплату труда	901	847	858	2,41	2,55	2,57	+0,16	+0,02
3	Отчисления на социальные нужды	234	220	223	0,62	0,66	0,67	+0,05	+0,01
4	Амортизация	1300	996	984	3,48	2,99	2,95	-0,53	-0,04
5	Прочие расходы	93	86	85	0,25	0,25	0,26	+0,01	+0,01
6	*Итого*	37 400	33304	33 324	100,0	100,0	100,0	—	-

Поэлементное изучение затрат на производство позволяет сделать вывод, что увеличение фактических затрат по сравнению с планом произошло в основном за счет материальных затрат, заработной платы и отчислений на социальные нужды. По остальным статьям затрат получена экономия. Влияние различных факторов на отклонения по статьям затрат определяют при осуществлении последующего анализа себестоимости продукции по статьям калькуляции. При этом следует иметь в виду, что отклонение по статье «Амортизация» может являться результатом

изменения стоимости внеоборотных активов, их структуры, норм начисления. Отклонение по прочим расходам, как правило, является следствием изменения расходов по обслуживанию производства и управлению.

Анализ себестоимости продукции по статьям расходов

Анализ себестоимости продукции по статьям расходов выполняют по данным отчета о себестоимости продукции, примерная форма которого представлена в табл. 18.5.

Для объективной оценки выполнения плана по снижению себестоимости продукции в целом и по отдельным статьям затрат и осуществления факторного анализа выявленных отклонений по отдельным затратам в отчете, помимо плановых и отчетных данных, дополнительно исчислены плановые затраты на фактически выпущенную продукцию (см. гр. 4 табл. 18.5).

Анализ начинают с сопоставления фактических затрат с плановыми как по себестоимости в целом, так и по отдельным затратам с целью выявления экономии или перерасхода.

После расчета абсолютных сумм отклонений по каждой статье расходов целесообразно определить процентное отношение их к плановым затратам по каждой статье отдельно и по себестоимости в целом. Исчисленные относительные величины позволят сделать вывод о степени уменьшения или увеличения соответствующих затрат, а также о степени участия отклонения по каждой статье расходов в общем снижении или повышении себестоимости продукции.

Следующий этап анализа — расчет и сопоставление плановой и фактической структур себестоимости продукции, что также позволяет определить степень влияния каждого вида расходов на себестоимость продукции.

По данным табл. 18.5 сверхплановое превышение себестоимости продукции составило 21 тыс. руб. (33 425 - 33 404) или 0,06% плановой себестоимости. Существенное влияние на отклонение фактических затрат от плановых оказало снижение стоимости израсходованных сырья и материалов (на 57 тыс. руб.). По возвратным отходам, покупным изделиям и полуфабрикатам, общепроизводственным и общехозяйственным расходам также получена экономия, но она не оказала существенного влияния на снижение себестоимости продукции вследствие незначительных отклонений или же небольшого удельного веса этих расходов в себестоимости продукции.

Отрицательное влияние на себестоимость продукции оказали потери от брака (20 тыс. руб.), увеличение расходов на топливо и энергии (17 тыс. руб.), заработную плату (16 тыс. руб.) и отчисления на соци-
ные нужды (4 тыс. руб.), на содержание и эксплуатацию оборv-
(12 тыс. руб.), коммерческих расходов (28 тыс. руб.).

Таблица 18.5

№ п/п	Статьи затрат	Себестоимость продукции по плану, тыс. руб.	Фактически выпущенная продукция, тыс. руб.		Отклонение от плана, %			Структура полной себестоимости, %	
			по плановой себестоимости	по фактической себестоимости	в абсолютном размере (ф. 5 - ф. 3)	к затратам (ф. 6: ф. 3) х хЮО	полной себестоимости (ф. 6:33 404 х хЮО)	по плану	фактически
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Сырье и материалы	30 567	30 641	30 510	-57	-0,19	-0,17	91,5	91,28
2	Возвратные отходы (вычитаются)	53	54	54	+1	+1,9.	+0,01	0,16	0,16
3	Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций	46	46	38	8	-17,4	-0,02	0,13	0,11
4	Топливо и энергия на технологические цели	450	455	467	+17	+3,8	+0,05	1,35	1,40
5	Заработная плата производственных рабочих	376	379	392	+16	+4,3	+0,05	1,13	1,17
6	Отчисления на социальные нужды	98	99	102	+4	+4,1	+0,02	0,30	0,31
7	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	737	738	749	+12	+1,6	+0,04	2,21	2,24
8	Прочие общепроизводственные расходы	362	362	355	-7	-1,7	-0,02	1,08	1,06
9	Общехозяйственные расходы	423	423	417	-6	-1,4	-0,02	1,27	1,25
10	Потери от брака	-	-	20	+20	-	+0,05	-	0,06
11	Прочие производственные расходы	95	96	98	+3	+3,2	+0,01	0,28	0,29
12	Производственная себестоимость продукции (стр. 1 - стр. 2+стр. 3,4, 5,6,7,8, 9, 10,11)	33 101	33 185	33 094	-7	-0,02	-0,02	99,09	99,01
13	Коммерческие расходы	303	310	331	+28	+9,2	+0,08	0,91	0,99
14	Полная себестоимость продукции (стр. 12 +стр. 13)	33 404	33 495	33 425	+21	+0,06	+0,06	100,0	100,0

Для объективной оценки отклонений по себестоимости продукции необходимо фактические затраты (графа 5) сопоставить с плановыми затратами, исчисленными на фактически выпущенную продукцию (графа 4), что позволит выявить относительную экономию или перерасход. В организации относительная экономия составила 70 тыс. руб. (33 425 тыс. руб. - 33 495 тыс. руб.).

В целом данные табл. 18.5 позволяют дать положительную оценку деятельности организации по снижению себестоимости продукции. Дальнейший анализ себестоимости продукции должен быть направлен на определение влияния различных факторов на отклонение по каждой статье затрат с целью выявления резервов снижения себестоимости продукции.

Анализ прямых материальных затрат

К прямым материальным затратам относятся затраты на сырье и материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели, а также стоимость возвратных отходов, вычитаемых из стоимости сырья и материалов.

Анализ прямых материальных затрат начинают с расчета и общей оценки абсолютных и относительных отклонений материальных затрат от плановых затрат, определения степени влияния отклонений на снижение (или повышение) себестоимости продукции, удельного веса материальных затрат в полной себестоимости продукции (см. табл. 18.5).

В процессе дальнейшего анализа определяют влияние различных факторов на выявление отклонений фактических материальных затрат от плановых.

На это отклонение оказывают влияние следующие факторы: изменение объема продукции, изменение структуры продукции, изменение уровня материальных затрат по отдельным изделиям. Порядок расчета влияния этих факторов на указанное отклонение приведен в табл. 18.6, составленной по данным табл. 18.5.

Влияние первого фактора — изменение объема продукции — определяют умножением плановой суммы материальных затрат на процент перевыполнения (недовыполнения) плана по стоимости продукции в ценах продажи (по данным формы № 2).

В организации план по производству продукции перевыполнен на 0,1%, следовательно, за счет изменения объема продукции прямые материальные затраты увеличились на 31 тыс. руб. (31010-0,1:100).

Для определения влияния фактора изменения *структуры выпущенной продукции* необходимо из суммы материальных затрат, исчисленной по плановым нормам на фактический выпуск продукции, вычесть материальные затраты по плану и из исчисленной разницы вычесть влияние фактора изменения объема продукции (31 088 — 31 010 — 31 - 47). За счет изменения структуры продукции фактические материальные затраты увеличились по сравнению с плановой их суммой на 47 тыс. руб.

Таблица 18.6

Анализ материальных затрат

(тыс. руб.)

№ п/п	Прямые материальные затраты	Сумма затрат			Отклонение фактических затрат от плановых			
		по плану	по плану, пересчитанная на фактически выпущенную продукцию	фактически	Всего (гр. 5 - гр. 3)	В том числе за счет: увеличения объема продукции (ф. 3 х 0,1 %)	изменения структуры продукции (гр. 4 - гр. 3 - гр. 7)	уровня затрат (гр. 5 - гр. 4)
1	Сырье и материалы	30 567	30 641	30 510	-57	+30,5	+43,5	-131,0
2	Возвратные отходы	53	54	54	+1	+0,1	+0,9	-
3	Покупные изделия и полуфабрикаты	46	46	38	-8	+0,1	-0,1	-8
4	Топливо и энергия на технологические цели	450	455	467	+17	+0,5	+4,5	+12,0
5	*Итого* (стр. 1 - стр. 2 + стр. 3 + стр. 4)	31010	31088	30 961	-49	+31,0	+47	-127,0

Влияние фактора *изменения уровня материальных затрат* на отдельные изделия определяют сопоставлением фактической суммы материальных затрат с суммой материальных затрат, исчисленных по плановым нормам на фактический выпуск продукции. В организации за счет этого фактора прямые материальные затраты уменьшились на 127 тыс. руб. (33 961 тыс. руб. - 31 088 тыс. руб.). Изменение уровня материальных затрат — фактор, целиком зависящий от организации, поэтому уменьшение затрат за счет этого фактора следует оценить положительно. Вместе с тем нужно установить конкретные причины изменения уровня затрат. На изменение уровня материальных затрат, в свою очередь, оказывают влияние факторы норм и цен.

Фактор норм включает в себя *изменение текущих норм расхода* в течение года и отклонения фактического расхода материальных ресурсов от текущих норм. Текущие нормы могут изменяться в результате внедрения новой техники, технологии производства, совершенствования организации производства и труда, применения заменителей и т. д. В большинстве организаций нормы расхода сырья и материалов в течение года меняются незначительно, поэтому данный фактор не оказывает сущест-

венного влияния на эффективность использования материальных ресурсов и себестоимость продукции.

Влияние фактора отклонений от текущей нормы расхода материалов на их стоимость определяют умножением разницы между нормативным количеством материалов, необходимым для фактического выпуска продукции (НК), и фактическим количеством израсходованных материалов (ФК) на плановую (нормативную) цену материалов (ПЦ):

(НК - ФК)-ПЦ.

Пример.

Нормативный расход муки пшеничной высшего сорта на выпуск хлебобулочных изделий составил 10 000 кг, а фактический расход 10 100 кг. Плановая цена 1 кг муки составляет 10 руб. За счет отклонения от установленных норм расхода муки себестоимость хлебобулочных изделий увеличилась на 1000 руб. (10 руб.-100 кг).

Влияние фактора отклонения цен на материалы определяют умножением разницы между плановой или нормативной ценой единицы материалов (ПЦ) и их фактической ценой (ФЦ) на фактическое количество израсходованных материалов (ФК):

(ПЦ-ФЦ)-ФК.

Если фактическая цена 1 кг муки составит 11 руб., то за счет данного фактора стоимость хлебобулочных изделий повысится на 10100 руб. (1 руб.-10100 кг).

Отклонения цен на материалы возникают при изменении поставщиков, способов доставки материалов, цен на рынке, организации погрузочно-разгрузочных работ при доставке материалов и ряда других причин.

Себестоимость закупленных сырья и материалов в значительной мере зависит от величины транспортно-заготовительных расходов. В организациях ряда отраслей (мясной, молочной, сахарной промышленности и т.д.) транспортно-заготовительные расходы обычно выделяют в отдельную калькуляционную статью.

При анализе транспортно-заготовительных расходов прежде всего устанавливают, по каким видам сырья допущены перерасход или экономия затрат, и оценивают выявленные отклонения. С этой целью плановые суммы транспортно-заготовительных расходов на единицу массы по видам сырья умножают на фактическое количество заготовленного сырья (по видам) и исчисленные величины сопоставляют с фактическими транспортно-заготовительными расходами по видам сырья.

В процессе дальнейшего анализа устанавливают причины выявленных отклонений по каждому виду сырья. Они могут быть обусловлены изменением удельного веса сырья, вывезенного из хозяйств собственным транспортом, среднего радиуса доставки, грузоподъемности автомобилей и другими причинами.

Влияние изменения удельного веса сырья, вывезенного из хозяйств собственным транспортом, на транспортно-заготовительные расходы определяют следующим образом: фактическую массу закупленного сырья

по каждому его виду умножают на удельный вес сырья, подлежащего вывозу собственным транспортом; исчисленную величину сопоставляют с фактической массой закупленного сырья; выявленное отклонение умножают на разницу между тарифом на перевозки и себестоимостью перевозки 1 т сырья собственным транспортом.

Экономию или перерасход транспортно-заготовительных расходов за счет изменения среднего радиуса доставки определяют умножением фактической массы закупленного сырья на отклонение тарифа за счет изменения среднего радиуса доставки.

По статье «Топливо и энергия на технологические цели» отражают затраты на топливо, горячую и холодную воду, пар, сжатый воздух и холод, полученные со стороны и вырабатываемые самой организацией и расходуемые на технологические цели. Величина этих затрат зависит от структуры потребляемого топлива, изменения цен, норм расхода и себестоимости производства 1 т пара, 1 млн ккал холода, 1 $м^3$ воды.

Влияние фактора структуры топлива на величину затрат определяют умножением количества израсходованного условного топлива на разницу между плановой и фактической ценой 1 т условного топлива. Плановую и фактическую цену 1 т условного топлива исчисляют делением плановой и фактической стоимости топлива по плановым ценам на количество условного топлива.

При анализе статьи затрат «Топливо и энергия на технологические цели» необходимо учитывать, что фактор цены по этим ценностям включает изменение транспортно-заготовительных расходов на их доставку.

Изменение транспортно-заготовительных расходов по израсходованному топливу определяют по учетным данным. При этом следует иметь в виду, что аналитический учет наличия и движения всех видов топлива ведется по учетным ценам, а отклонения фактической себестоимости от твердых учетных цен учитывают на отдельном аналитическом счете.

После расчета влияния факторов норм и цен на отклонение по различным видам топлива необходимо выяснить конкретные причины изменения указанных факторов. Размер транспортно-заготовительных расходов зависит от дальности перевозок топлива, вида используемых транспортных средств, наличия посредников между поставщиками и покупателями, использования грузоподъемности и емкости транспортных средств, организации погрузочно-разгрузочных работ и т. п. Глубокое изучение изменения фактора норм осуществляют при анализе себестоимости отдельных изделий.

Анализ заработной платы производственных рабочих и отчислений на социальные нужды

Заработная плата производственных рабочих выделена в самостоятельную калькуляционную статью и непосредственно включается в се-

бестоимость произведенной продукции. Остальная часть фонда заработной платы персонала организации включается в состав расходов по обслуживанию производств и управлению и в состав других статей затрат.

При анализе заработной платы производственных рабочих фактическую ее сумму сравнивают с плановой, а также с суммой заработной платы, исчисленной по плановым нормам на фактический выпуск продукции. Такое сопоставление позволяет определить отклонение фактической заработной платы производственных рабочих от плановой, а также рассчитать влияние различных факторов на это отклонение.

На отклонение фактической заработной платы производственных рабочих от плановой суммы оказывают влияние следующие факторы: изменение объема выпущенной продукции; изменение структуры продукции; изменение уровня заработной платы на производство отдельных видов продукции. Расчет влияния этих факторов осуществляется так же, как и по прямым материальным затратам.

По данным табл. 18.5 в организации заработная плата увеличилась по сравнению с планом на 16 тыс. руб., в том числе вследствие:

- увеличения объема продукции — на 0,4 тыс. руб. (376 тыс. руб. x x0,1%: 100);
- изменения структуры продукции — на 2,6 тыс. руб. [(379 тыс. руб. - - 376 тыс. руб.) - 0,4 тыс. руб.];
- увеличения уровня заработной платы на производство отдельных изделий — на 13 тыс. руб. (392 тыс. руб. - 379 тыс. руб.).

Расчет влияния указанных факторов на отклонение по отчислениям на социальные нужды осуществляют так же, как и по заработной плате производственных рабочих.

Перерасход заработной платы производственных рабочих и отчислений на социальные нужды за счет увеличения объема производства, а частично и за счет изменения структуры выпущенной продукции следует считать оправданным. Увеличение же уровня затрат заработной платы на производство отдельных изделий следует поставить в вину организации.

Для выявления причин перерасхода по последнему фактору нужно изучить изменение численности производственных рабочих, их средней зарплаты, производительности труда, состава фонда заработной платы. Особое внимание следует обратить при этом на величину непроизводительных выплат. Такой анализ осуществляют по данным аналитического учета. Анализ следует проводить как по организации в целом, так и по отдельным цехам, производствам, участкам и другим центрам затрат и видам продукции.

Изменение себестоимости продукции в зависимости от соотношения производительности труда и средней заработной платы рабочих определяют по следующей формуле:

$$П_с = У_з \cdot \frac{Т_з - Т_{пт}}{Т_з},$$

где $П_с$ — процент снижения себестоимости продукции;

$У_З$ — удельный вес заработной платы в себестоимости продукции; *

$Т_З$ — темп роста заработной платы, %;

$Т_{пт}$ — темп роста производительности труда, %.

Анализ комплексных расходов

К комплексным расходам относят расходы по обслуживанию производства и управлению (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые и общехозяйственные расходы), расходы на подготовку и освоение производства, потери от брака, прочие производственные расходы, коммерческие расходы.

Основными задачами анализа комплексных расходов являются: оценка динамики комплексных расходов и отклонения фактических их величин от плановых; определение влияния различных факторов на выявление отклонения; выявление резерва снижения комплексных расходов, а следовательно, и себестоимости продукции.

При анализе комплексных расходов необходимо учитывать, что некоторые из них не зависят от объема производства, т. е. являются постоянными расходами; другие, наоборот, зависят от объема производства и поэтому являются условно-переменными.

К постоянным комплексным расходам относят цеховые и общехозяйственные расходы, а к условно-переменным — остальные (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, потери от брака, прочие производственные и коммерческие расходы).

В составе самих условно-переменных комплексных расходов некоторые затраты являются переменными, а некоторые — постоянными. Например, в общей сумме расходов на содержание и эксплуатацию оборудования затраты на амортизацию оборудования и транспортных средств являются, как правило, постоянными[1], а на внутризаводское перемещение грузов — переменными. В этой связи между величиной объема производства и величиной условно-переменных комплексных расходов отсутствует прямая пропорциональная зависимость. Зависимость можно установить с помощью корреляционного анализа, и выражают ее обычно шкалой коэффициентов.

По условно-переменным расходам при анализе определяют не только абсолютное отклонение от плана, но и относительные экономию или перерасход. С этой целью фактическую сумму расходов сравнивают

[1] При начислении амортизации по транспортным средствам способом пропорционально объему работ сумма амортизации по ним становится переменной статьей расходов, а вся статья амортизации превращается в условно-переменную.

с плановой суммой, скорректированной с учетом выполнения плана производства продукции.

Корректировка плановой суммы осуществляется следующим образом. Если организация располагает шкалой коэффициентов, выражающей зависимость между изменением объема производства и условно-переменными комплексными расходами, то скорректированную сумму определяют умножением плановой суммы комплексных расходов на коэффициент выполнения плана по продукции, исчисленный с учетом коэффициента зависимости.

Пример.

Плановая сумма расходов на содержание и эксплуатацию оборудования - 737 тыс. руб.; коэффициент зависимости этих расходов от изменения объема производства - 0,7. План по производству продукции перевыполнен на 0,1 %. С учетом коэффициента зависимости перевыполнение плана составит 0,07% (0,1-0,7).

Скорректированная сумма расходов на содержание и эксплуатацию оборудования составит 737,5 тыс. руб. (737 тыс. руб. -1,0007).

Более точно скорректированную сумму можно определить, умножая каждую переменную статью условно-переменных расходов (табл. 18.7) на коэффициент выполнения плана производства продукции с учетом коэффициента зависимости.

Таблица 18.7

Расчет абсолютных и относительных отклонений по расходам на содержание и эксплуатацию оборудования

№ п/п	Состав расходов	Коэффициент зависимости	Сумма затрат, тыс. руб.			Отклонение от	
			по плану	по плану, скорректированному на фактическое выполнение и коэффициент зависимости	фактически	плана (гр. 6 - -гр. 4)	скорректированного плана (Ф- 6 - -гр- 5)
1	Амортизация оборудования и транспортных средств	—	427	427	435	+8	+8
2	Эксплуатация оборудования	0,8	90	90,1	90	-	-0,1
3	Текущий ремонт оборудования и транспортных средств	0,3	70	70,1	72	+2	+1,9

Окончание табл. 18.7

№ п/п	Состав расходов	Коэффициент зависимости	Сумма затрат, тыс. руб.			Отклонение от	
			по плану	по плану, скорректированному на фактическое выполнение и коэффициент зависимости	фактически	плана (гр. 6 - - Ф. 4)	скорректированного плана (гр. 6 - - гр. 5)
4	Внутризаводское перемещение грузов	0,9	50	50,1	52	+2	+1,9
5	Прочие расходы	1,0	100	100,1	100	-	-0,1
6	*ИТОГО* (строки 1 + 2 + + 3 + 4 + 5)	-	737	737,4	749	+12,0	+11,6

Если организация не располагает шкалой коэффициентов, то для подсчета скорректированной суммы по соответствующей комплексной статье плановые переменные затраты умножают на коэффициент выполнения плана производства продукции и суммируют их с плановыми суммами постоянных затрат.

В составе расходов на содержание и эксплуатацию оборудования переменными затратами являются расходы на эксплуатацию оборудования, текущий ремонт оборудования и транспортных средств, внутризаводское перемещение грузов, прочие расходы. Скорректированная сумма по ним составит 310,4 тыс. руб. (90-1,001 + 70-1,001 + 50-1,001 + + 1000 • 1,001). Прибавлением к этой сумме плановых сумм постоянных затрат на амортизацию оборудования и транспортных средств (427 тыс. руб.) получают скорректированную сумму по комплексной статье «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» — 737,4 тыс. руб. (310,4 + 427).

Расходы по обслуживанию производства и управлению. Анализ указанных расходов целесообразно начинать с сопоставления фактических сумм расходов с плановыми и с затратами предыдущих периодов. С этой целью составляют следующий расчет (табл. 18.8).

В организации расходы по обслуживанию производства и управлению оказались меньше суммы расходов предыдущего года и плановой величины. Полученную экономию общепроизводственных хозяйственных расходов, как правило, оценивают положительно, перерасход — отрицательно, и сумму перерасхода считают резервом снижения себестоимости продукции.

Для правильной оценки отклонений по расходам по обслуживанию производства и управлению необходимо изучить состав этих расходов. При этом следует иметь в виду, что с внедрением новой техники, совершенствованием технологии и организации производства абсолютные суммы расходов на содержание и эксплуатацию оборудования обычно увеличиваются. В расчете на 1 руб. продукции расходы по обслуживанию производства и управлению должны снижаться, поэтому выявленные в табл. 18.8 отклонения по сравнению с планом (-0,01) следует оценить положительно, а по сравнению с предыдущим годом (+ 0,02) — отрицательно.

Таблица 18.8

Расчет отклонений расходов по обслуживанию производства и управлению

(тыс. руб.)

л/п	Вид расходов	Предыдущий год	Отчетный год		Отклонения от:	
			по плану	фактически	предыдущего года	плана
1	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	900	737	749	-151	+12
2	Прочие общепроизводственные расходы	400	362	355	-45	-7
3	Общехозяйственные расходы	450	423	417	-33	**-6**
4	*Итого*	1750	1522	1521	-229	-1
5	Стоимость продукции	44702	38 582	38 627	-6304	+45
6	Расходы по обслуживанию производства и управлению на 1 руб. продукции, коп. (стр. 4: стр. 5)	3,91	3,94	3,93	+0,02	-0,01

После общей оценки изменения расходов по обслуживанию производства и управлению приступают к анализу каждого вида этих расходов.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования. По данным табл. 18.7 организация имеет абсолютный и относительный перерасходы по расходам на содержание и эксплуатацию оборудования. Чтобы дать правильную оценку полученного перерасхода (или экономии), следует проанализировать состав этих расходов.

Отклонение по статье «Амортизация оборудования и транспортных средств» в конечном счете зависит от двух факторов — стоимости оборудования и транспортных средств и норм амортизации. Среднегодовая стоимость оборудования и транспортных средств может изменяться в зависимости от степени выполнения плана по вводу в действие основных средств, их списания или продажи, а также переоценки. Норма амортиза-

ции корректируется в зависимости от изменения сроков службы соответствующих объектов основных средств.

Переоценка основных средств и изменение норм амортизации могут осуществляться только на начало года (с отражением в учетной политике организации), поэтому в течение года оба эти фактора не оказывают влияния на изменение суммы амортизации. В нашем примере увеличение суммы амортизации по оборудованию и транспортным средствам произошло вследствие задержки продажи ненужного предприятию оборудования и этот перерасход (8 тыс. руб.) следует оценивать отрицательно.

Детальный анализ следует производить и по всем остальным видам затрат расходов по содержанию и эксплуатации оборудования. Расходы по *эксплуатации оборудования* зависят от количества эксплуатируемого оборудования, отработанных машино-часов работы оборудования, уровня расхода двигательной энергии, пара, смазочных и обтирочных материалов. Расходы по *текущему ремонту оборудования и транспортных средств* зависят от объема и сложности ремонтных работ, себестоимости изготовленных или приобретенных запасных частей, квалификации рабочих, организации ремонтных работ и т. п. Расходы на внутризаводское перемещение грузов зависят от количества перемещаемых грузов, уровня механизации погрузочно-разгрузочных работ, организации труда вспомогательных рабочих и т. д.

В составе прочих расходов основная часть затрат приходится на стоимость отпущенных в производство инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, учитываемых в составе средств в обороте, и затрат на ремонт указанных предметов. Поэтому при анализе прочих расходов особое внимание уделяют проверке обоснованности заявок менеджеров на получение указанных предметов, определения их стоимости, условий эксплуатации и хранения, расходов по ремонту предметов. Например, расходы по ремонту перечисленных предметов зависят от квалификации рабочих, организации заточки и восстановления инструментов, осуществления технических мероприятий по усилению их стойкости и т. д.

В организации по расходам на эксплуатацию оборудования и прочим расходам получена относительная экономия, что можно оценить положительно. Незначительный перерасход по текущему ремонту оборудования и транспортных средств следует оценить отрицательно. В вину организации следует поставить абсолютный и относительный перерасходы по расходам на внутризаводское перемещение грузов, являющиеся следствием невыполнения плана по механизации погрузочно-разгрузочных работ. Сумму относительного перерасхода по затратам на текущий ремонт оборудования и транспортных средств и внутризаводское перемещение грузов (3,8 тыс. руб.), так же как и перерасход амортизации *w* оборудованию (8 тыс. руб.), нужно отнести к резервам снижения <~

стоимости продукции по статье «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования».

Прочие общепроизводственные и общехозяйственные расходы рассматриваются в качестве постоянных, поэтому они не корректируются на изменение объема производства. В процессе анализа фактические затраты по каждой статье указанных расходов сравнивают с плановыми суммами и определяют влияние различных факторов на выявленные отклонения.

По расходам на содержание аппарата управления, например, проверяют соблюдение плановой численности работников аппарата управления цеха или организации в целом, их средней заработной платы, изучают состав фонда заработной платы ИТР, руководителей, специалистов, служащих и т. д.

Расходы на амортизацию, содержание, текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря цехового и общезаводского назначения осуществляют так же, как и соответствующие расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

Особое внимание при анализе цеховых и общехозяйственных расходов следует обратить на непроизводительные расходы: потери от простоев; недостачи и потери от порчи материальных ценностей и незавершенного производства; прочие непроизводительные потери. Непроизводительные расходы считают резервом снижения себестоимости продукции. При подсчете резервов необходимо иметь в виду, что сумму недостач материальных ценностей и незавершенного производства уменьшают на выявленные излишки материальных ценностей и незавершенного производства.

В организации непроизводительные расходы составили 20 тыс. руб., в том числе потери от простоев — 3 тыс. руб., недостачи и потери от порчи материалов — 12 тыс. руб., прочие непроизводительные расходы — 5 тыс. руб. Сумма выявленных излишков материальных ценностей — 4 тыс. руб. Сумма резерва снижения себестоимости продукции за счет уменьшения непроизводительных расходов составила 13 тыс. руб. (12 тыс. руб. — 4 тыс. руб. + 5 тыс. руб.). К этой сумме следует прибавить сверхплановые расходы по остальным статьям цеховых и общехозяйственных расходов. В организации сверхплановый перерасход допущен по текущему ремонту зданий и сооружений общехозяйственного назначения — 7 тыс. руб. Следовательно, общая сумма резерва по цеховым и общехозяйственным расходам составит 20 тыс. руб. (13 тыс. руб. + + 7 тыс. руб.).

Расходы на подготовку и освоение производства. В состав указанных расходов включают расходы на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологиче-

ских процессов; расходы на освоение природных ресурсов и некоторые другие расходы.

По указанным видам расходов организации составляют сметы затрат с разбивкой по кварталам или месяцам. Фактические затраты на эти цели предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов или вложений во внеоборотные активы по установленной номенклатуре статей, а затем списывают на себестоимость продукции исходя из планируемого срока их полного погашения и планируемого выпуска продукции за этот период.

Учитывая установленный порядок планирования и списания расходов на подготовку и освоение производства, анализ этих расходов начинают с изучения исполнения сметы. С этой целью фактические затраты по каждой конкретной статье в отдельности сравнивают с суммой затрат по смете.

Сведения о фактических затратах получают по данным аналитических счетов. Причину выявленных отклонений устанавливают по первичным документам (документам, по которым списываются затраты на расходы будущих периодов). При оценке выявленных отклонений по каждой смете затрат необходимо учитывать, что полученная экономия зачастую является результатом недостатков планирования в связи с отсутствием нормативов. Такую экономию нельзя считать заслугой организации. Основными причинами перерасхода по отдельным статьям являются изменение сроков проведения и объемов выполненных работ, наличие брака по опытной партии продукции, неэкономное использование средств.

После анализа использования сметы расходов на подготовку и освоение производства проверяют правильность погашения этих расходов.

Потери от брака. В большей части организаций потери от брака не планируют. Однако они нередко составляют значительные суммы и оказывают существенное влияние на рост себестоимости продукции.

Сведения о потерях от брака получают по данным аналитического учета по синтетическому счету 28 «Потери от брака». Слагаемыми потерь от брака являются: себестоимость забракованных изделий, расходы по исправлению брака, стоимость брака по цене возможного использования, суммы удержаний с виновников брака, суммы, взысканные с поставщиков по претензиям за поставку недоброкачественных материалов.

Анализ потерь от брака обычно начинают с установления динамики этих потерь как в абсолютной сумме, так и в процентах к производственной себестоимости продукции. Целесообразно также сопоставить удельные веса по годам по каждой статье потерь от брака. Повышение удельного веса себестоимости окончательно забракованных изделий обычно свидетельствует об ослаблении предупредительного производственного контроля за качеством продукции. Затем выявляют причины потерь от брака по данным соответствующих учетных регистров и первичных до-

кументов о браке (ведомостей о браке, актов о браке, нарядов на исправление брака).

Следует отметить, что во многих организациях потери от брака не находят полного отражения в отчетности и первичной документации. С целью установления действительных потерь от брака следует детально изучить все случаи перерасхода сырья и основных материалов, вспомогательных материалов, заработной платы.

В организации потери от брака составили в отчетном году 20 тыс. руб., или 0,06% производственной себестоимости (20 : 33 094 • 100), а в предыдущем году — 27 тыс. руб., или 0,07 % (27 :37 285 • 100). Уменьшение потерь от брака следует оценить положительно. Сумму потерь от брака (20 тыс. руб.) необходимо считать резервом снижения себестоимости продукции. Анализ потерь от брака заканчивают разработкой мероприятий по устранению брака.

Прочие производственные расходы. Состав указанных расходов зависит от специфики производства и указывается в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Указанные расходы являются, как правило, условно-постоянными. Поэтому при анализе этих расходов фактические их суммы сравнивают с плановыми и затем выясняют причины отклонений.

Коммерческие расходы — это расходы по продаже готовой продукции (работ, услуг). Планируются и учитываются они по статьям: расходы на тару и упаковку; расходы на транспортировку продукции; комиссионные сборы; расходы на рекламу; прочие расходы. Данные о коммерческих расходах содержатся в отчете о прибылях и убытках (форма № 2).

Основная часть коммерческих расходов зависит от объема продажи продукции, поэтому данный вид расходов относят к переменным затратам.

Анализ коммерческих расходов начинают с сопоставления фактической их суммы с плановой, пересчитанной на фактически выпущенную продукцию. Далее выявляют отклонения фактических сумм от плановых по каждой статье коммерческих расходов и определяют причины выявленных отклонений по данным регистров аналитического учета и первичных документов.

В организации (табл. 18.5) фактическая сумма коммерческих расходов (331 тыс. руб.) оказалась выше плановой (303 тыс. руб.) и суммы по плану, пересчитанной на фактический выпуск продукции (310 тыс. руб.). Значительные расхождения между плановыми и фактическими суммами имеются и по отдельным статьям коммерческих расходов. Так, организация допустила перерасход 26 тыс. руб. по расходам на доставку продукции на станцию отправления при снижении прочих расходов на 2 тыс. руб.

При подсчете резервов снижения себестоимости продукции за счет коммерческих расходов допущенные перерасходы не следует перекрывать экономией по другим статьям затрат данного вида. Поэтому в организации перерасход по расходам на транспортировку продукции покупателям считают резервом снижения себестоимости продукции. Этот перерасход произошел в основном за счет увеличения затрат на погрузочные работы, которые, в свою очередь, являются следствием невыполнения плана по механизации погрузочно-разгрузочных работ.

Анализ себестоимости отдельных изделий

Анализ себестоимости отдельных изделий проводят с целью более глубокого изучения влияния различных факторов на себестоимость продукции и выявления дополнительных резервов ее снижения. Осуществляют его по важнейшим изделиям, занимающим значительный удельный вес в общем объеме продукции. При этом особое внимание уделяют изделиям, себестоимость которых повысилась.

Анализ себестоимости отдельных видов изделий обычно начинают с сопоставления фактической себестоимости с нормативной. Затем приступают к оценке отклонений по каждой статье калькуляции. Особое внимание при этом уделяют статьям, имеющим значительный удельный вес в себестоимости продукции.

После оценки выявленных отклонений по статьям затрат следует изучить вызвавшие их причины, т. е. выявить влияние различных факторов. Расчет влияния различных факторов осуществляют по методикам, изложенным в предыдущих параграфах данной главы.

При анализе комплексных расходов следует иметь в виду, что из них только потери от брака относят на отдельные виды продукции прямым путем. Остальные комплексные расходы учитывают в целом по соответствующему цеху или организации в целом и распределяют между отдельными видами изделий принятыми способами распределения. Поэтому анализ этих расходов сводится к изучению исполнения сметы этих расходов, а также к оценке рациональности принятого способа распределения комплексных расходов между отдельными видами продукции.

В организации расходы по обслуживанию производства и управления распределялись между видами продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих. Этот способ не обеспечивает достаточной точности распределения, так как в различных производствах уровень механизации и автоматизации производственных процессов неодинаков. С учетом указанной особенности расходы на содержание и эксплуатацию оборудования целесообразнее распределять пропорционально сметным ставкам на единицу продукции, а цеховые и общехозяйственные расходы — пропорционально сумме заработной платы производственных рабочих и расходам на содержание и эксплуатацию оборудования.

Оперативный анализ затрат на производство продукции

Оперативный анализ затрат на производство продукции осуществляют с целью выявления внутрипроизводственных резервов ее снижения за короткие промежутки времени (смена, день, неделя, декада) по организации в целом, ее структурным подразделениям и другим центрам затрат.

Для обеспечения эффективности оперативного анализа необходимо: определить основные показатели, по которым осуществляют оперативный анализ; иметь хорошую нормативную базу; организовать оперативный учет затрат на производство и потерь; установить круг лиц, ответственных за организацию оперативного анализа и использование его результатов.

В большей части организаций оперативный анализ затрат на производство продукции сводится, как правило, к контролю за эффективностью использования сырья и основных материалов, вспомогательных материалов, тары, заработной платы производственных рабочих, потерь от брака.

Ежедневный анализ использования сырья и основных материалов осуществляют по данным рапортов о переработке соответствующего сырья и выработке готовой продукции, накопительных ведомостей по учету расхода сырья и других аналогичных документов.

Оперативный анализ использования вспомогательных (а в ряде производств и основных) материалов осуществляют по данным лимитно-заборных карт, требований, накладных на внутреннее перемещение материалов и на отпуск материалов на сторону, карточек складского учета, ведомостей остатков материалов и т. д. Особое внимание при этом обращают на все случаи сверхлимитного отпуска материалов, а также на замену одних материалов другими, оформляемую отдельными требованиями и записью в лимитно-заборных картах.

При анализе отклонений по заработной плате производственных рабочих прежде всего определяют относительную экономию или перерасход сравнением фактически начисленной заработной платы рабочим с плановой суммой, пересчитанной на фактический выпуск продукции. Далее устанавливают отклонения за счет изменения численности работников и их средней заработной платы. Особенно тщательно анализируют оплату труда непроизводственного характера (оплату простоев, сверхурочных работ, оплату за исправление брака, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы и т. п.). Отклонение от нормативов по заработной плате целесообразно ежедневно группировать по причинам и виновникам. Анализ заработной платы производственных рабочих осуществляют по данным табелей учета использования рабочего времени, нарядов, листков, рапортов, ведомостей по учету выработки, листков на доплату и других первичных документов.

При анализе потерь от брака используют акты или ведомости о браке, наряды на сдельную работу с пометкой об исправлении брака и другие учетные и внеучетные данные.

Выявленные в процессе оперативного анализа внутрипроизводственные резервы снижения себестоимости продукции должны быть немедленно использованы. Ответственность за их использование возлагается в первую очередь на руководителей соответствующих подразделений и работников экономических служб.

Сводный подсчет резервов снижения себестоимости продукции в организациях

По результатам анализа себестоимости продукции, использования основных материальных и трудовых ресурсов осуществляют сводный подсчет резервов снижения себестоимости (табл. 18.9).

Таблица 18.9

Резервы снижения себестоимости продукции

Наименование резерва	Сумма, тыс. руб.
I. По сырью и материалам	47
II. По топливу и энергии на технологические нужды	12
III. По труду, заработной плате и отчислениям на социальные нужды	13
IV. По расходам на обслуживание производства и управление	
Устранение перерасхода по амортизации и текущему ремонту оборудования и транспортных средств	9,9
Недопущение перерасхода на внутризаводское перемещение грузов	1,9
Устранение непроизводительных затрат по цеховым расходам	13,0
Устранение перерасхода по текущему ремонту зданий и сооружений общезаводского назначения	7,0
Итого	103,8
V. Потери от брака	
Устранение потерь от брака	20,0
VI. По коммерческим расходам	
Устранение перерасхода на транспортировку продукции покупателям	26,0
Итого	149,8

Выявленные резервы должны быть учтены в плановом задании на предстоящий год или на последующие годы. Использование выявленных резервов снизит себестоимость продукции на 149,8 тыс. руб., или на 0,4% (149,8:33 425-100).

Следует отметить, что исчисленная в табл. 18.9 сумма резерва не охватывает всей действительной суммы резервов организации. В ней, например, не нашли отражения резервы, обусловленные невыполнением плана повышения эффективности производства. По невыполненным мероприятиям к резервам относят всю сумму запланированной и неполученной экономии. При этом нужно учитывать, что вследствие невыполнения плана по отдельным мероприятиям организация допускает перерасход сырья, материалов и др. Эти потери уже учтены в отчетности, поэтому их нужно вычесть из общей суммы резерва, обусловленной невыполнением плана по организационно-техническим мероприятиям.

18.4. Анализ отклонений по прибыли

В центрах прибыли основным показателем эффективности их деятельности является прибыль от продаж или прибыль от обычной деятельности. Указанные показатели содержатся в отчетах о прибылях и убытках, составляемых по форме № 2 квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

Прибыль от обычной деятельности зависит от прибыли от продаж, операционных и внереализационных доходов и расходов и суммы налога на прибыль. Влияние этих факторов на отклонение по прибыли от обычной деятельности определяют по отчетам о прибылях и убытках.

Из перечисленных составных частей прибыли от обычной деятельности определяющей является прибыль от продаж, поэтому данный показатель должен анализироваться особенно детально.

Прибыль от продаж определяют вычитанием из выручки (нетто) полной себестоимости проданной продукции, состоящей из полной производственной себестоимости и коммерческих расходов.

На отклонение фактической прибыли от продаж оказывают влияние следующие факторы: изменение объема продаж; изменение структуры и ассортимента проданной продукции; изменение себестоимости проданной продукции; изменение цен на продукцию.

Степень влияния каждого из этих факторов устанавливают по плановым и отчетным данным о прибылях и убытках (табл. 18.10).

Для определения влияния на сумму прибыли изменения объема продаж нужно плановую сумму прибыли умножить на процент перевыполнения или недовыполнения плана по продаже продукции в ценах, принятых в плане, и полученное произведение разделить на 100. Выполнение плана по продаже продукции устанавливают по данным отчета о реализации продукции как отношение выручки продукции по плану на фактически проданную продукцию к плановой выручке.

В организации план по продаже продукции перевыполнен на 1,4 % (39 473:38 928-100- 100). Следовательно, за счет увеличения объема проданной продукции организация получила дополнительную прибыль 77,6 тыс. руб. (5546 тыс. руб. -1,4%).

Таблица 18.10

Плановые, скорректированные и отчетные данные о прибыли от продаж

(тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	По плану	По плану на фактически проданную продукцию	По отчету
1	2	3	4	5
1	Производственная себестоимость	33 079	33 839	33 798
2	Коммерческие расходы	303	310	331
3	Итого полная себестоимость	33 382	34 149	34 129
4	Выручка от продажи продукции - всего	38 928	39 473	39 478
5	Прибыль от продаж (стр. 4 - стр. 3)	5546	5324	5349

Для определения влияния изменения структуры и ассортимента проданной продукции на сумму прибыли нужно из плановой суммы прибыли, пересчитанной на фактически проданную продукцию (стр. 5 гр. 4), вычесть плановую сумму прибыли (стр. 5 гр. 3) и из исчисленной разницы вычесть влияние фактора изменения объема реализации продукции.

5324 тыс. руб. - 5546 тыс. руб. = -222 тыс. руб.;

-222 тыс. руб. - 77,6 тыс. руб. = -299,6 тыс. руб.

За счет изменения структуры и ассортимента проданной продукции сумма прибыли уменьшилась на 299,6 тыс. руб.

После установления общей суммы отклонения прибыли за счет структурных сдвигов необходимо выяснить виды изделий, обусловивших это отклонение, и степень влияния изменения объема реализации отдельных изделий на сумму прибыли от продажи продукции.

Недополучение прибыли из-за структурных сдвигов обычно ставят в вину организациям, а сверхплановую прибыль считают их заслугой. Однако при детальном анализе необходима более конкретная оценка структурных сдвигов. Нередко изменение структуры продаваемой продукции обусловлено изменением спроса.

Влияние изменения себестоимости продукции на суммы прибыли от продажи продукции определяют сопоставлением фактической себестоимости с плановой, рассчитанной на фактический объем и ассортимент нроданной продукции. Б организации фактическая полная себестоимость проданной продукции составила 34 129 тыс. руб. (стр. 3 гр. 5), а плановая, пересчитанная на фактический объем и ассортимент проданной продукции, — 34 149 тыс. руб. (стр. 3 гр. 4). Следовательно, за счет снижения себестоимости продукции организация получила дополнительно 20 тыс. руб. прибыли (34 129 тыс. руб. - 34 149 тыс. руб.).

Полная себестоимость продукции складывается из производственной себестоимости и коммерческих расходов. Раздельное влияние этих факторов на сумму прибыли от продажи продукции определяют так же, как и по полной себестоимости, сопоставлением фактических их сумм с плановыми, рассчитанными на фактический объем и ассортимент реализованной продукции. В организации за счет снижения производственной себестоимости продукции сумма прибыли увеличилась на 41 тыс. руб. (33 798 тыс. руб. - 33 839 тыс. руб.), а за счет увеличения коммерческих расходов уменьшилась на 21 тыс. руб. (331 тыс. руб. - 310 тыс. руб.). Увеличение прибыли за счет снижения полной себестоимости продукции обычно считают заслугой организации.

Влияние на прибыль изменения цен на проданную продукцию определяют сопоставлением фактической выручки от продажи продукции (стр. 5 гр. 5) с выручкой от этой продукции, исчисленной по плановым ценам (стр. 5 гр. 4). За счет повышения цен на продукцию прибыль организации увеличилась на 5 тыс. руб. (39 478 тыс. руб. — 39 473 тыс. руб.).

Изменение цен на продаваемую продукцию происходит при изменении состава покупателей, качества продукции, рыночных цен и по ряду других причин. В процессе дальнейшего анализа следует выяснить эти причины.

Правильность расчета по определению влияния различных факторов на сумму прибыли от продажи продукции проверяют составлением баланса отклонений фактической прибыли от плановой (табл. 18.11).

Таблица 18.11

Факторы, оказывающие влияние на прибыль от продаж

№п/п	Фактор	Сумма, тыс. руб.
1	Увеличение объема проданной продукции	+ 77,6
2	Структурные сдвиги в составе продукции	-299,6
3	Снижение полной себестоимости продукции	+20
4	Изменение цен	+5
	Итого	-197

По данным табл. 18.11 можно сделать вывод, что организация стремилась выполнить план по прибыли. По факторам, зависящим от организации (изменение объема продажи продукции, ее себестоимости и цен) организация получила сверхплановую прибыль — 102,6 тыс. руб. В то же время изменение структуры продукции (нередко внешний фактор) обусловило резкое уменьшение прибыли и общее невыполнение плана по прибыли.

18.5. Анализ финансового состояния организации

Оценка финансового состояния по данным бухгалтерского баланса

Анализ финансового состояния организации осуществляется в основном по данным квартальной и годовой бухгалтерской отчетности и в первую очередь — по данным бухгалтерского баланса[1] (табл. 18.12).

Таблица 18.12

Бухгалтерский баланс, тыс. руб.

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110	220	200
Основные средства	120	8636	8690
Незавершенное строительство	130	972	284
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140	400	200
Отложенные налоговые активы	145	-	-
Прочие внеоборотные активы	150	-	-
ИТОГО по разделу I	190	10 228	9374
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	4684	5272
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	3116	3494
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213	612	1094
готовая продукция и товары для перепродажи	214	690	400
товары отгруженные	215	100	80
расходы будущих периодов	216	166	204
прочие запасы и затраты	217	—	—
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	600	640
"Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		

[1] Значения приведены в тыс. руб.

Продолжение табл. 18.12

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	322	494
в том числе покупатели и заказчики	241	142	258
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260	468	542
Прочие оборотные активы	270		
ИТОГО по разделу II	290	6074	6948
БАЛАНС	300	16 302	16 322
Пассив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410	6000	6000
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411		
Добавочный капитал	420	200	200
Резервный капитал	430	500	500
в том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством	431	300	300
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432	200	200
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	5496	4064
ИТОГО по разделу III	490	12 196	10 764
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510	600	400
Отложенные налоговые обязательства	515	-	-
Прочие долгосрочные обязательства	520	-	-
ИТОГО по разделу IV	590	600	400
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610	1626	3134

Окончание табл. 18.12

Пассив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
Кредиторская задолженность	620	1660	1610
в том числе:			
поставщики и подрядчики	621	1416	1372
задолженность перед персоналом организации	622	134	144
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623	50	54
задолженность по налогам и сборам	624	60	40
прочие кредиторы	625	–	–
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630	160	270
Доходы будущих периодов	640	20	-
Резервы предстоящих расходов	650	22	36
Прочие краткосрочные обязательства	660	18	108
ИТОГО по разделу V	690	3506	5158
БАЛАНС	700	16 302	16322

Руководитель_____ _____ Главный бухгалтер_____ _____
(подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

«___» _____200 г.

Принятая группировка статей актива и пассива баланса позволяет осуществить достаточно глубокий анализ финансового состояния организации и вместе с тем удобна для «чтения» баланса, под которым понимают предварительное общее ознакомление с итогами работы организации и ее финансовым состоянием непосредственно по бухгалтерскому балансу. При чтении баланса выясняют характер изменения итога баланса и его отдельных разделов и статей, правильность размещения средств предприятия, его текущую платежеспособность и т. п.

Чтение баланса обычно начинают с установления изменения величины-баланса за анализируемый период. Для этого итог баланса на начало периода сравнивают с итогом баланса на конец периода (стр. 300 и 700) (анализ по горизонтали). Такое сопоставление позволяет определить общее направление движения баланса. В обычных производственных условиях увеличение итога баланса оценивают положительно, а уменьшение — отрицательно.

При оценке динамики баланса следует принимать во внимание уровень инфляции. В отчетном году уровень инфляции составил 11,5%. Следовательно, для того, чтобы сохранить капитал на уровне предшествующего года, на конец года величина актива должна была составить не 16 322 тыс. руб. (табл. 18.12), а 18 177 тыс. руб. (16 302 тыс. руб. • 1,115). Приведенные данные свидетельствуют о снижении реальной стоимости активов на конец года.

После определения динамики изменения баланса целесообразно установить соответствие динамики баланса с динамикой объема производства и продажи продукции, а также прибыли организации. Более быстрый темп роста объема производства, продажи продукции и прибыли по сравнению с темпом роста суммы баланса свидетельствует об улучшении использования средств в данной организации. Отставание темпов роста объема производства, продажи продукции и прибыли от темпов роста суммы баланса указывает на ухудшение использования средств. Для установления темпов роста объема производства, продажи продукции и прибыли используют отчеты о производстве продукции, о прибылях и убытках и баланс.

Целесообразно исчислять и сопоставлять с данными прошлых лет, с аналогичными показателями других организаций, среднеотраслевыми данными и общепринятыми стандартными значениями показатели прибыли, произведенной и проданной продукции в расчете на 1 руб. среднегодовой (квартальной) стоимости имущества. Указанные показатели в странах рыночной экономики используются для характеристики деловой активности руководителей организации. Вышеуказанные и другие общепринятые стандартные показатели разрабатываются финансовыми, налоговыми, торговыми и другими ведомствами, а также различными предпринимательскими союзами и фирмами. В странах СНГ такие показатели пока не разрабатываются, но могут быть разработаны по заказу ведомств и предприятий.

Показатель выручки от продажи продукции, работ, услуг в расчете на 1 руб. среднегодовой стоимости имущества является, по существу, показателем оборачиваемости всех средств предприятия. Он показывает, сколько раз за отчетный период совершается полный цикл производства и обращения, или сколько проданной продукции дает каждый рубль хозяйственных средств.

Показатель балансовой прибыли в расчете на 1 руб. среднегодовой стоимости имущества характеризует рентабельность всего имущества предприятия.

Помимо выяснения направленности изменения всего баланса следует выяснить характер изменения отдельных статей и разделов баланса. Положительной оценки заслуживает увеличение в активе баланса денежных средств, ценных бумаг, кратко- и долгосрочных финансовых вложений и, как правило, основных средств, капитальных вложений, нематериальных активов и производственных запасов, а в пассиве баланса —

итога третьего раздела (особенно суммы нераспределенной прибыли, резервного и добавочного капитала), а также доходов будущих периодов из V раздела баланса. Как правило, отрицательной оценки заслуживает резкий рост дебиторской (особенно со сроком погашения более года) и кредиторской задолженности в активе и пассиве баланса. Во всех случаях отрицательно оценивают наличие и увеличение по так называемой больной статье баланса «Непокрытый убыток» (стр. 470). Наличие убытков свидетельствует о нерентабельности данной организации. Если организация планово-убыточная, то сумму убытка следует сопоставить с плановой величиной и с величиной убытка предшествующего баланса, что позволит определить сложившуюся тенденцию.

В условиях рыночной экономики существенно меняется оценка характера изменений по ряду статей баланса. Например, если раньше во всех случаях положительно оценивалось увеличение денежных средств (стр. 260), то в настоящее время организации должны стремиться более рационально использовать свободные денежные средства (предоставляя займы другим организациям, приобретая долго- и краткосрочные ценные бумаги и т. п.). Организации, ориентированные на рыночную экономику, как правило, осуществляют долго- и краткосрочные финансовые вложения, капитальные вложения, приобретают патенты, лицензии и другую интеллектуальную собственность, отражаемые по статье «Нематериальные активы».

После общей оценки изменения баланса и использования имущества организации целесообразно осуществить «чтение» баланса по его разделам и статьям. В процессе дальнейшего анализа баланса изучают структуру имущества организации и источников его образования (анализ по вертикали).

Оценка динамики и структуры актива и пассива баланса

Для оценки динамики и структуры актива баланса составляют следующую таблицу (табл. 18.13).

Таблица 18.13

Оценка динамики и структуры статей активов баланса

Актив баланса	На начало года		На конец года		Отклонения за отчетный период	
	тыс. руб.	в % к итогу	тыс. руб.	в % к итогу	в абсолютной сумме	в %
I. Внеоборотные активы (стр. 190)	10 228	62,7	9374	57,4	-854	8,3
II. Оборотные активы (стр. 290)	6074	37,3	6948	42,6	874	14,4
11.1. Материальные запасы (стр. 210)	4684	28,7	5272	32,3	+588	12,5

Окончание табл. 18.13

Актив баланса	На начало года		На конец года		Отклонения за отчетный период	
	тыс. руб.	в % к итогу	тыс. руб.	в % к итогу	в абсолютной сумме	в %
II.2. Дебиторская задолженность:	322	2,0	494	3,0	+172	53,4
11.2.1. Долгосрочная (стр. 230)						
Н.2.2. Краткосрочная (стр. 240)						
Н.3. Краткосрочные финансовые вложения и денежные средства (стр. 250 +стр. 260)	468	2,9	542	3,3	+74	15,8
Всего имущества (стр. 300)	16 302	100,0	16 322	100,0	+20	0,1

По данным табл. 18.13 прежде всего определяют тенденции изменения оборачиваемости всего имущества организации и его производственного потенциала.

При определении тенденции изменения оборачиваемости имущества помимо оценки изменения показателя общей оборачиваемости имущества организации (исчисляют отношением выручки от продажи к средней стоимости баланса), изучают соотношение динамики внеоборотных и оборотных активов, а также используют показатели мобильности всего имущества организации и оборотных средств.

В организации оборотные средства увеличились на 14,4% при одновременном уменьшении внеоборотных активов на 8,3%, что предопределяет тенденцию к ускорению оборачиваемости всего имущества. Ее результатом явилось высвобождение средств в наиболее мобильной их части — денежных средств и краткосрочных финансовых вложений, которые увеличились на 15,8%. При прочих равных условиях указанные изменения оценивают положительно.

Коэффициент мобильности имущества организации исчисляют отношением стоимости оборотных активов (стр. 290) к стоимости всех средств организации (стр. 300). В организации этот показатель составил на начало года 0,373, а на конец отчетного периода — 0,426 (стр. II табл. 18.13). Коэффициент мобильности оборотных активов определяют делением наиболее мобильной их части (денежных средств и финансовых вложений) на стоимость оборотных активов. В организации на начало года этот показатель составил 0,077 (468: 6074), а на конец периода — 0,078 (542: 6948). Увеличение коэффициентов мобильности всего имущества организации и оборотных активов подтверждает тенденцию ускорения оборачиваемости имущества. Низкая мобильность оборотных активов не всегда оценивается отрицательно. При высокой рентабельности

производства и продукции организации обоснованно направляют свободные денежные средства на расширение производства.

Финансовое состояние организации в значительной мере обусловливается ее производственной деятельностью. Поэтому при анализе финансового состояния организации (особенно на предстоящий период) следует дать оценку ее производственного потенциала. Для характеристики производственного потенциала используют следующие показатели:

- наличие, динамику и удельный вес производственных активов в общей стоимости имущества;
- наличие, динамику и удельный вес основных средств в общей стоимости имущества;
- коэффициент износа основных средств;
- среднюю норму амортизации;
- наличие, динамику и удельный вес капитальных вложений и их соотношение с финансовыми вложениями.

Производственные активы определяются суммированием основных средств, производственных запасов и незавершенного производства (стр. 120 + стр. 211 + стр. 212 + стр. 213 по данным баланса). В организации стоимость производственных активов на начало года составила 12 364 тыс. руб. (8636 + 3116 + 612), а на конец периода - 13 278 тыс. руб. (8690 + 3494 + 1094), т. е. увеличилась на 914 тыс. руб., или на 7,4 %, при увеличении стоимости всех средств предприятия на 0,1 %. Удельный вес стоимости производственных активов в общей сумме средств организации составил на начало года 75,8 % (12 364: 16 302) • 100, а на конец года — 81,4 (13 278 :16 322 • 100). Увеличение удельного веса производственных активов в общей стоимости средств организации при прочих равных условиях свидетельствует о повышении производственных возможностей. На промышленных предприятиях этот показатель, как правило, не должен быть ниже 50%. Однако за основу сравнения следует принимать отраслевые стандартные показатели.

Показатель удельного веса стоимости основных средств в общей стоимости средств организации исчисляют отношением остаточной стоимости основных средств к сумме баланса. В организации этот показатель составил на начало года 53,0% (8636 :1602) • 100, а на конец периода — 53,2% (8690:16 322) • 100. Исчисленные показатели сопоставляют со стандартными значениями организаций отрасли, а также показателями высокорентабельных организаций.

Коэффициент износа (амортизации) исчисляют отношением суммы амортизации основных средств (данные счета 02 «Амортизация основных средств») к первоначальной их стоимости, которая определяется прибавлением к остаточной стоимости (стр. 120) суммы накопленной амортизации. Сумма накопленной амортизации составила на начало года 7260 тыс. руб., а на конец года — 7398 тыс. руб. Первоначальная стой-

мость основных средств на начало года составила 15 986 тыс. руб. (8636 + + 7260), а на конец года - 16 088 тыс. руб. (8690 + 7398). По данным счета 02 и баланса коэффициент износа основных средств составил на начало года 0,45 (7260:15 896), а на конец периода - 0,46 (7398 :16 088). Уменьшение данного показателя следует оценивать положительно, а увеличение — отрицательно (при прочих равных условиях).

Для оценки интенсивности накопления амортизации основных средств следует использовать, кроме того, показатель средней нормы амортизации, исчисляемый отношением суммы амортизационных отчислений за отчетный период к первоначальной стоимости основных средств на начало периода.

В организации амортизационные отчисления за год составили 954 тыс. руб., а первоначальная стоимость основных средств — 15 896 тыс. руб. Средняя норма амортизации равна 6% (954 :15 896) • 100. Накопление амортизации в организации осуществляется медленными темпами. Исчисленный показатель средней амортизации сопоставляют с показателями других организаций и стандартными значениями данного показателя.

Определенные выводы о производственной и финансовой политике организации можно сделать по соотношению капитальных и долгосрочных финансовых вложений (стр. 130 и 140). Более высокие темпы роста финансовых вложений могут существенно снизить производственные возможности организации.

Для изучения структуры источников имущества организации по данным баланса составляют таблицу (табл. 18.14). По данным этой таблицы можно сделать вывод о том, что увеличение имущества организации произошло в большей мере за счет роста заемных средств.

Таблица 18.14

Оценка динамики и структуры статей пассива баланса

Пассив баланса	На начала года		На конец года		Отклонения за отчетный период	
	тыс. руб.	% к итогу	тыс. руб.	% к итогу	в абсолютной сумме	%
I. Собственный капитал (стр. 490)	12196	74,8	10764	65,9	-1432	11,7
II. Заемный капитал (стр. 590 + стр. 690)	4106	25,2	5558	34,1	+1452	35,4
11.1. Долгосрочные обязательства (стр. 590)	600	3,7	400	2,5	-200	33,3
II.2. Краткосрочные обязательства (стр. 690)	3506	21,5	5158	31,6	+1652	47,1
11.2.1. Заемные средства (стр. 610)	1626	10,0	3134	19,2	+1508	92,7

Окончание табл. 18.14

Пассив баланса	На начала года		На конец года		Отклонения за отчетный период	
	тыс. руб.	% к итогу	тыс. руб.	% к итогу	в абсолютной сумме	%
II.2.2. Кредиторская задолженность (стр. 620)	1660	10,2	1610	9,9	-50	3,0
Всего - источники имущества (стр. 700)	16302	100,0	16 322	100,0	+20	0,1

В составе заемных средств особенно значительным оказалось увеличение задолженности по краткосрочным кредитам банка и займам (на 92,7%).

Важный показатель финансового состояния предприятия — наличие собственных оборотных средств. При исчислении собственных оборотных средств из итога раздела III пассива баланса (стр. 490) вычитают итог раздела I актива баланса (стр. 190). В организации собственные оборотные средства составили на начало года 1968 тыс. руб. (12 196— 10 228), а на конец периода — 1390 тыс. руб. (10 764 — 9374). Уменьшение собственных оборотных средств оценивают обычно отрицательно, особенно если они не покрывают материальные оборотные средства.

Отношением собственных оборотных средств к оборотным активам (стр. 290) исчисляют обеспеченность оборотных активов собственными оборотными средствами — один из показателей для оценки структуры баланса и платежеспособности организации. Критериальное значение для этого показателя — 0,1. Если фактическое значение данного показателя меньше 0,1, то структура баланса признается неудовлетворительной, а организация — неплатежеспособной. В организации на начало года коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными оборотными средствами составил 0,32 (1968:6074), а на конец года — 0,20 (1390 : 6948). По этим значениям можно сделать вывод об удовлетворительной структуре баланса организации и ее платежеспособности.

Для того чтобы сделать более обоснованные выводы о платежеспособности организации, используют ряд других показателей платежеспособности, в том числе систему финансовых коэффициентов.

Расчет и анализ финансовых коэффициентов

Финансовая устойчивость организации характеризуется коэффициентами собственности, заемных средств, соотношения заемных и собственных средств, мобильности собственных средств, обеспеченности оборотных средств собственными оборотными средствами, соотношения внеоборотных и собственных средств, устойчивости экономического роста, чистой выручки, окупаемости процентов, соотношения расходов по выплате процентов и заемных средств и др.

Коэффициент собственности (автономии) исчисляют отношением собственного капитала (собственных средств) (стр. 490) к общей величине имущества организации (стр. 700). Особое значение этот показатель имеет для инвесторов и кредиторов. Для стран Западной Европы и США за нормальное значение этого показателя принимают 0,6, хотя он несколько и снизился за последние годы. В Японии этот показатель снизился с 0,61 в 1936 г. до 0,19 в 1970 г. Однако в последние годы он снова стал повышаться. В Российской Федерации нормальное значение этого показателя для промышленных предприятий — 0,7. Для многих отраслей нормальное значение этого показателя может быть меньшим. В торговле, например, многие организации успешно работают при коэффициенте собственности, равном 0,3.

В организации коэффициент собственности составил на начало года 0,748, а на конец периода — 0,659 (стр. I табл. 18.14). Первый показатель несколько выше среднего уровня (0,7), а второй — ниже. По этим показателям можно сделать вывод о снижении финансовой устойчивости организации, и на конец периода финансовая устойчивость ставится под сомнение.

Коэффициент заемных средств (заемного капитала) исчисляют отношением заемных средств (стр. 590 + стр. 690) к общей величине средств предприятия. Этот показатель характеризует структуру средств предприятия с точки зрения доли заемных средств. Он связан с предыдущим показателем и не должен быть более 0,3. В организации коэффициент заемных средств составил на начало года 0,252, а на конец года — 0,341 (стр. II табл. 18.14). Он может быть исчислен также вычитанием из единицы коэффициента собственности.

Коэффициент соотношения заемных и собственных средств исчисляют делением заемных средств на собственные. Он показывает, сколько заемных средств приходится на 1 руб. собственных. За критическое значение данного показателя принимают 0,7. Если показатель превышает эту величину, то финансовая устойчивость организации ставится под сомнение. В организации коэффициент соотношения заемных и собственных средств составил на начало года 0,34 (4106 : 12 196), а на конец периода — 0,50 (5558 : 10 764). Оба показателя не превышают 0,7, что позволяет сделать вывод о финансовой устойчивости предприятия (на конец периода она существенно снижается).

Коэффициент мобильности (маневренности) собственных средств исчисляют как частное от деления собственных оборотных средств (расчетная величина) на общую величину собственных средств (стр. 490). Нормативное значение данного коэффициента 0,2—0,5. Верхняя граница показателя означает большие возможности для финансовых маневров. В организации этот коэффициент составил на начало года — 0,162 (1968: 12 196), а на конец года — 0,129 (1390 :10 764). Значения обеих величин

ниже нормативного, что свидетельствует о недостаточности у организации средств для финансового маневра.

Коэффициент обеспеченности оборотных средств собственными оборотными средствами исчисляют, как уже отмечалось выше, отношением собственных оборотных средств (стр. 490 — стр. 190 баланса) ко всей величине оборотных средств (стр. 290). Минимальное значение этого показателя 0,1. При показателе ниже этого значения структура баланса признается неудовлетворительной, а организация — неплатежеспособной. Более высокая величина показателя (до 0,5) свидетельствует о хорошем финансовом состоянии организации, о ее возможности проводить независимую финансовую политику.

Коэффициент соотношения внеоборотных и собственных средств исчисляют отношением внеоборотных активов (стр. 190) к собственным средствам (стр. 490). Он характеризует степень обеспеченности внеоборотных активов собственными средствами. Примерное значение этого показателя 0,5 — 0,8. Если показатель имеет значение меньше 0,5, то это свидетельствует о том, что организация использует собственный капитал в основном для формирования оборотных средств, что, как правило, оценивают отрицательно. При значении показателя выше 0,8 делают выводы о привлечении долгосрочных займов и кредитов для формирования части внеоборотных активов, что вполне оправданно.

В организации коэффициент соотношения внеоборотных активов и собственных средств составил на начало года 0,84 (10 228:12 196), а на конец года — 0,87 (9374:10 764). Эти значения следует признать нормальными, и они свидетельствуют о незначительном привлечении долгосрочных займов и кредитов для формирования внеоборотных активов.

Коэффициент соотношения производственных активов и стоимости имущества исчисляют отношением производственных активов (стр. 120 + стр. 211+ стр. 212 + стр. 213 баланса) к балансовой стоимости имущества (стр. 300). Минимальное нормативное значение этого показателя для промышленных и сельскохозяйственных организаций 0,5. Более высокая величина показателя свидетельствует о повышении производственных возможностей организации.

Коэффициент окупаемости процентов за кредиты исчисляют следующим соотношением:

$$\frac{\text{Чистая прибыль + Расходы по выплате процентов за кредиты}}{\text{Расходы по выплате процентов за кредиты}}$$

Он показывает, сколько раз в течение года предприятие зарабатывает средства для оплаты процентов, и характеризует степень защищенности организаций, выдающих кредиты. Указанный коэффициент должен быть не менее 3,0.

В организации чистая прибыль составила 4000 тыс. руб., расходы по выплате процентов за кредит — 500 тыс. руб.

$$\frac{4000 + 500}{500} = 9{,}0.$$

Для оценки финансовой устойчивости организации рекомендуется использовать также коэффициенты устойчивости экономического роста и чистой выручки. По указанным показателям нормативы их значений обычно отсутствуют.

Коэффициент устойчивости экономического роста K_w исчисляют отношением разницы между чистой прибылью ПЧ и дивидендами, выплаченными акционерам ДА, к собственному капиталу СК.

$$K_{ур} = \frac{ПЧ\text{-}ДА}{СК},$$

Исчисленный коэффициент сравнивают с коэффициентами предыдущих лет и с коэффициентами аналогичных организаций. Коэффициент устойчивости экономического роста характеризует стабильность получения прибыли, остающейся в организации на ее развитие и создание резервов.

В организации ПЧ = 4000 тыс. руб., ДА = 1000 тыс. руб., СК = 10 764 тыс. руб., откуда

$$*\text{-} = \frac{4000\text{-}1000}{10764} = 0{,}28.$$

Прибыль в размере 28,0% собственного капитала за год направлена на развитие и создание резервов организации.

Коэффициент чистой выручки исчисляют отношением суммы чистой прибыли и амортизационных отчислений (оба данных источника остаются в организации) к выручке от продажи продукции, товаров и услуг. В организации за отчетный год сумма амортизации составила 954 тыс. руб., чистой прибыли — 4000 тыс. руб., выручки — 39 478 тыс. руб. Коэффициент чистой выручки 0,12 [(4000 + 954): 39 478]. Он показывает, что на каждый рубль реализованной продукции приходится 12 коп. чистой выручки.

Ликвидность в настоящее время определяется двумя способами.

1. Ликвидность отождествляется с платежеспособностью организации. Под платежеспособностью организации понимают ее готовность погасить краткосрочную задолженность своими средствами. Различают три показателя платежеспособности: коэффициент абсолютной (срочной) ликвидности; промежуточный коэффициент покрытия; общий коэффициент покрытия (коэффициент текущей платежеспособности).

При исчислении всех этих показателей используют общий знаменатель — краткосрочные обязательства. Исчисляются они как совокупная величина краткосрочных заемных средств, кредиторской задолженности, расчетов по дивидендам и прочих краткосрочных пассивов (стр. 610 + + стр. 620 + стр. 630 + стр. 660). В организации краткосрочные обязательства составили на начало года 3464 тыс. руб. (1626+ 1660 + 160 + 18), а на конец периода - 5122 тыс. руб. (3134 + 1610 + 270+108).

Коэффициент абсолютной ликвидности исчисляют отношением суммы денежных средств и краткосрочных финансовых вложений (стр. 250 + + стр. 260) к краткосрочным обязательствам. В организации этот показатель составил на начало года 0,14 [(0 + 468): 3464] а на конец периода — 0,11 [(0 + + 542): 5122]. Значения коэффициента абсолютной ликвидности свидетельствуют о невысокой платежеспособности организации. Предельное теоретическое значение данного показателя составляет примерно 0,2—0,25.

Показатель абсолютной ликвидности предприятия имеет особенно важное значение для поставщиков материальных ресурсов и банка, кредитующего данное предприятие.

Промежуточный коэффициент покрытия определяют как частное от деления совокупной суммы денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и краткосрочной дебиторской задолженности (стр. 260 + + стр. 250 + стр. 240) на краткосрочные обязательства. Теоретическое значение этого показателя признается достаточным на уровне 0,7—0,8. Особый интерес данный показатель имеет для держателей акций. В организации на начало года промежуточный коэффициент покрытия составил 0,23 [(468 + 0 + 322): 3464], а на конец периода - 0,2 [(542 + 0 + 494) : 5122]. Его величина намного ниже теоретического значения показателя, что подтверждает низкую платежеспособность организации.

Общий коэффициент покрытия (коэффициент текущей платежеспособности) исчисляют отношением совокупной величины оборотных активов (стр. 290) к краткосрочным обязательствам. Минимальное значение этого показателя обычно принимается за 1,0. Если значение показателя меньше 1,0, структура баланса признается неудовлетворительной, а организация неплатежеспособной. Значительное превышение оборотных активов над краткосрочными обязательствами также нежелательно, так как свидетельствует о неэффективном использовании организацией своего имущества. В организации текущий коэффициент ликвидности на начало года составил 1,75 (6074: 3464), а на конец года — 1,36 (6948:5122), что подтверждает ее невысокую платежеспособность на конец года.

Для объективной оценки платежеспособности организации необходимо изучить состав, структуру и динамику составных частей платежных средств и обязательств. Особенно важно такой анализ осуществлять в ситуациях возникновения трудностей в погашении обязательств при значительном превышении планируемых показателей по прибыли. Ниже приведена одна из таких возможных ситуаций изменения актива и пассива баланса.

Запасы	+30	Прибыль	+50
Дебиторская задолженность	+60	Краткосрочные обязательства	+50
Денежные средства	+10		
Итого	+100	Итого	+100

Из приведенных данных можно сделать вывод о том, что при увеличении прибыли на 50 тыс. руб. чистый денежный поток увеличивается всего на 10 тыс. руб. Произошло это вследствие существенного увеличения дебиторской задолженности и запасов при незначительном увеличении денежных средств. При анализе дебиторской задолженности целесообразно осуществить ее группировку по срокам образования и погашения (до 1 месяца, до 2 месяцев и т. п.), выделить наиболее крупных дебиторов, наметить мероприятия по взысканию задолженности.

2. Ликвидность рассматривается как возможность реализации материальных и других ценностей и превращения их в денежные средства. По степени ликвидности имущество предприятия можно разделить на четыре группы:

- первоклассные ликвидные средства (денежные средства и краткосрочные финансовые вложения);
- легкореализуемые активы (дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение года; готовая продукция и товары; отгруженные товары);
- среднереализуемые активы (сырье и материалы, животные на выращивании и откорме, незавершенное производство), расходы будущих периодов, дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты), прочие запасы и затраты;
- труднореализуемые или неликвидные активы (нематериальные активы, основные средства и оборудование к установке, доходные вложения в материальные ценности, отложенные налоговые активы, прочие внеоборотные активы, капитальные и долгосрочные финансовые вложения) — итог раздела I актива.

Ликвидность имущества организации оценивают по показателям удельных весов имущества каждой группы в общей стоимости имущества (табл. 18.15)

Таблица 18.15

Показатели ликвидности имущества

Группы имущества	На начало года		На конец года	
	тыс. руб.	% к итогу	тыс. руб.	% к итогу
I. Первоклассные ликвидные средства (стр. 250 + стр. 260)	468	2,9	542	3,3
II. Легкореализуемые активы (стр. 240 +стр. 214 +стр. 215)	1112	6,8	974	6,0
III. Среднереализуемые активы , (стр. 211 + стр. 212 + стр. 213 + стр. 216 + + стр. 217 +стр. 230)	3894	23,9	4792	29,4
IV. Неликвидные активы (стр. 190)	10 228	62,7	9374	57,4

По данным табл. 18.15 можно сделать вывод о невысокой ликвидности имущества, особенно на начало года.

Показатели рентабельности характеризуют эффективность использования имущества или его отдельных видов, а также затрат на производство проданной продукции.

Различают показатели рентабельности:

« имущества и его отдельных видов;

• продукции и ее отдельных видов; продажи.

По первой группе показателей исчисляют показатели рентабельности:

а) всего имущества;

б) собственного капитала (собственных средств);

в) производственных фондов;

г) финансовых вложений;

д) чистых активов.

Первые три показателя исчисляют отношением прибыли от продаж, прибыли до налогообложения или чистой прибыли к средней стоимости соответствующего имущества за отчетный период. При этом стоимость производственных фондов определяют суммированием стоимости основных средств и материальных запасов (стр. 120 + стр. 210).

В организации средняя стоимость имущества за год составила 16 312 тыс. руб. (16 302 + 16 322): 2; собственных средств - 11 480 (12 196 + + 10 764): 2; производственных фондов — 13 641 тыс. руб. [(8636 + + 4684): 2 + (8690 + 5272) : 2].

Прибыль от продажи готовой продукции составила 5349 тыс. руб. Показатели рентабельности всего имущества, собственного капитала и производственных фондов составят соответственно: 0,32 (5349:16 312); 0,46 (5349 :5349); 0,39 (5349 :13 641).

Рентабельность финансовых вложений исчисляют отношением доходов, полученных по ценным бумагам и от участия в других организациях (стр. 060 и стр. 080 формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»), к средней стоимости финансовых вложений (стр. 140 и стр. 250 формы № 1).

Рентабельность чистых активов определяют отношением чистой прибыли к средней за период величине чистых активов. Этот показатель характеризует эффективность использования средств, принадлежащих собственникам организации. Он служит основным критерием при оценке уровня котировки акций на бирже. Рентабельность чистых активов должна быть такова, чтобы обеспечить окупаемость вложенных в организацию средств акционеров.

Сведения о чистых активах на начало и конец года содержатся в справке к Отчету об изменении капитала (форма № 3) в стр. 200.

В организации чистая прибыль за год составила 4000 тыс. руб.; среднее значение чистых активов — 11 490 тыс. руб.[1]; рентабельность чистых активов — 0,35. Значение показателя сравнивают со значениями показателя в предыдущие периоды и аналогичных организаций.

Рентабельность продукции определяют отношением прибыли, полученной от продажи продукции, к полной ее себестоимости или к выручке от продажи продукции. Полную себестоимость проданной продукции определяют суммированием стр. 020, стр. 030, стр. 040 формы № 2. Рентабельность отдельных изделий исчисляют отношением разницы между продажной ценой и себестоимостью изделия к себестоимости изделия или его продажной цене.

Показатели прибыли до налогообложения, прибыли от продаж и чистой прибыли на один рубль реализации служат для оценки эффективности управления организацией.

Оборачиваемость имущества или его составных частей (деловая активность организации) определяется следующими показателями:

- общими, характеризующими оборачиваемость всего имущества;
- частными, характеризующими оборачиваемость отдельных видов имущества (собственного капитала, оборотного капитала, материальных запасов, дебиторской задолженности и др.);
- экономической эффективностью ускорения или замедления оборачиваемости имущества или его составных частей.

Показатели оборачиваемости имущества или его составных частей находят по формулам:

$$1)\ \frac{Р}{С};\ 2)\ \frac{С}{Р};\ 3)\ \frac{СД}{Р},$$

где Р — сумма оборота — чистая выручка от продажи продукции (работ, услуг);
С — средние остатки имущества организации или его составных частей;
Д — число дней за отчетный период (за год — 360 дней; за квартал — 90; за месяц — 30 дней).

По первой формуле исчисляют коэффициент оборачиваемости, показывающий, сколько раз обернулось имущество за отчетный период; по второй формуле — коэффициент закрепления имущества или его составных частей, показывающий, на сколько копеек нужно иметь имущества или его части, чтобы произвести продукции на 1 руб.; по третьей форму-

[1] Исчислена по данным приведенного бухгалтерского баланса по методике, изложенной в § 8 главы 2: чистые активы на начало года — 12 216 тыс. руб. (220 + + 8636 + 972 + 400 + 4684 + 600 + 322 + 468 - 600 - 1626 - 1660 - 160 - 22 - 18); чистые активы на конец года — 10 764 тыс. руб. (200 + 8690 + 284 + 200 + 9374 + + 5272 + 640 + 494 + 542 - 400 - 3134 - 1610 - 270 - 108); среднегодовая стоимость - 11 490 тыс. руб. [(12 216 + 10 764): 2].

ле — оборачиваемость в днях, показывающая, сколько дней длится один оборот имущества или его составных частей.

Средние остатки имущества или его составных частей за месяц исчисляются как среднеарифметические остатки на начало и конец месяца; среднеквартальные и среднегодовые остатки определяются по формуле средней хронологической

$$C = \frac{\frac{1}{2}x_1 + \ldots + \frac{1}{2}x_{n+1}}{n},$$

где $x_1, x_2, \ldots, x_n$ — остатки на начало месяца;

n — число месяцев за год или квартал.

Пример расчета общего и частных показателей оборачиваемости имущества по третьей формуле приведен в табл. 18.16.

Таблица 18.16

Показатели оборачиваемости имущества, тыс. руб.

№ п/п	Показатель	На начало периода	На конец периода	Средний остаток	Расчет показателей оборачиваемости (в днях)	Показатели оборачиваемости за предыдущий год
1	Выручка от реализации (стр. 010 формы №12)	-	39 478	-		
2	Стоимость имущества всего (стр. 300 формы № 11)	16302	16 322	16312	$\frac{16312 \cdot 360}{39478} = 148{,}9$ дн.	154,8
3	Собственный капитал (стр. 490)	12196	10 764	11480	$\frac{11480 \cdot 360}{39478} = 104{,}7$ дн.	105,0
4	Оборотный капитал (стр. 290)	6074	6948	6511	$\frac{6511 \cdot 360}{39478} = 59{,}4$	60,0
5	Дебиторская задолженность (стр. 230 + стр. 240)	322	494	408	$\frac{408 \cdot 360}{39478} = 3{,}7$	4,0

Показатели экономической эффективности от ускорения или замедления оборачиваемости имущества или его составных частей можно определить умножением показателя однодневного оборота на разницу в днях между базовой и фактической оборачиваемостью. Однодневный оборот определяют делением общей суммы оборота за отчетный период на число дней в отчетном периоде.

В организации величина однодневного оборота составила 109,7 тыс. руб. (39 478:360). Следовательно, за счет ускорения оборачи-

ваемости имущества на 6 дней (154,8 - 148,8) высвобождено имущества на 658,2 тыс. руб. (109,7-6).

По показателям оборачиваемости имущества или его частей нормативные значения отсутствуют. Однако руководители организаций должны стремиться ускорить оборачиваемость имущества или его составных частей, для того чтобы не прибегать к излишнему использованию заемных средств, за пользование которыми надо платить.

Анализ финансового состояния предприятия заканчивают его комплексной оценкой, а затем разрабатывают мероприятия по улучшению финансового состояния (по ускорению реализации продукции, реализации излишних производственных запасов и основных средств, снижению Дебиторской и кредиторской задолженности и т. п.), обращая особое внимание на разработку финансовой стратегии предприятия на перспективу и ближайшие периоды.

18.6. Анализ вероятности банкротства организации

В соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 г. МП27-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» под несостоятельностью (банкротством) понимают признанную арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

Признаками банкротства для юридических лиц считается неспособность удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанность не исполнены ими в течение трех месяцев с даты, когда они должны быть исполнены.

Применительно к юридическим лицам процедурами банкротства являются: наблюдение; финансовое оздоровление; внешнее управление; конкурсное производство; мировое соглашение.

При выполнении процедуры «наблюдения» ст. 70 Федерального закона № 127-ФЗ предусмотрено осуществление анализа финансового состояния должника. Данный анализ проводится с целью определения стоимости принадлежащего должнику имущества для покрытия судебных расходов и расходов на выплату вознаграждений арбитражным Управляющим, а также для определения возможности или невозможности восстановления платежеспособности должника в порядке и в сроки, Установленные Федеральным законом. Помимо указанной процедуры («наблюдения») анализ финансового состояния организации должен осуществляться и на остальных процедурах банкротства, в том числе на этапе предупреждения банкротства.

При осуществлении финансового анализа арбитражным управляющим вышеуказанные цели анализа дополняются новыми. Он необходим Для:

- подготовки плана внешнего управления;
- подготовки предложения об обращении в суд с ходатайством о прекращении процедуры финансового оздоровления (внешнего управления) и переходе к конкурсному производству;
- подготовки предложения об обращении в суд с ходатайством о прекращении конкурсного производства и переходе к внешнему управлению.

Для осуществления анализа финансового состояния организации на этапе предупреждения банкротства и при осуществлении процедур банкротства используют положения, изложенные в **Правилах проведения арбитражными управляющими финансового анализа,** утвержденных постановлением Правительства РФ от 25 июня 2003 г. № 367. Указанными правилами рекомендовано при осуществлении финансового анализа использовать следующие данные:

- статистической, бухгалтерской и налоговой отчетности, регистров бухгалтерского и налогового учета, материалы аудиторской проверки и отчетов оценщиков;
- учредительных документов, протоколов общих собраний участников организации, заседаний совета директоров, реестра акционеров, договоров, планов, смет, калькуляций;
- положений об учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения;
- результаты инвентаризации, проводимой должником и внешним (конкурсным) управляющим;
- отчетности филиалов, дочерних и зависимых хозяйственных обществ, структурных подразделений;
- материалов налоговых проверок и судебных процессов;
- нормативных правовых актов, регламентирующих деятельность должника.

Указанными Правилами также установлено, что при проведении финансового анализа арбитражный управляющий анализирует финансовое состояние должника на дату проведения анализа его финансовую, хозяйственную и инвестиционную деятельность, положение на товарных и иных рынках.

Документы, содержащие анализ финансового состояния должника, представляются арбитражным управляющим собранию (комитету) кредиторов, в арбитражный суд, в производстве которого находится дело о несостоятельности должника, а также саморегулируемой организации арбитражных управляющих, членом которой он является, при проведении проверки его деятельности,

В документах, содержащих анализ финансового состояния должника, указываются:

- коэффициенты финансово-хозяйственной деятельности должника и показатели, используемые для их расчета, рассчитанные поквар-

тально не менее чем за 2-летний период, предшествующий возбуждению производства по делу о несостоятельности (банкротстве), а также за период проведения процедур банкротства в отношении должника, и динамика их изменения;
- причины утраты платежеспособности с учетом динамики изменения коэффициентов финансово-хозяйственной деятельности;
- результаты анализа хозяйственной, инвестиционной и финансовой деятельности должника, его положения на товарных и иных рынках;
- результаты анализа активов и пассивов должника;
- результаты анализа возможности безубыточной деятельности должника;
- вывод о возможности (невозможности) восстановления платежеспособности должника;
- вывод о целесообразности введения соответствующей процедуры банкротства;
- вывод о возможности (невозможности) покрытия судебных расходов и расходов на выплату вознаграждения арбитражному управляющему (в случае если в отношении должника введена процедура наблюдения);
- соответствие деятельности должника нормативным правовым актам, ее регламентирующим, и информация о выявленных нарушениях;
- копии использованных материалов.

Показатели, используемые для расчета коэффициента финансово-хозяйственной деятельности должника

Для расчета коэффициентов финансово-хозяйственной деятельности должника указанными Правилами рекомендуется использовать следующие основные показатели:
- итоговые суммы актива и пассива баланса (валюты баланса);
- скорректированные внеоборотные активы, определяемые суммированием стоимости нематериальных активов (без деловой репутации и организационных расходов), основных средств (без капитальных затрат на арендуемые основные средства), незавершенных капитальных вложений (без незавершенных капитальных затрат на арендуемые основные средства), доходных вложений в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложений, прочих внеоборотных активов. Данные о деловой репутации и организационных расходах приведены в разделе «Нематериальные активы» Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 2), а сведения о капитальных затратах и незавершенных капитальных вложениях в арендуемые основные средства получают из учетных данных (по счету 08 «Вложение во внеоборотные активы»);

- оборотные активы — сумма стоимости запасов (без стоимости отгруженных товаров), долгосрочной дебиторской задолженности, ликвидных активов, налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал, собственных акций, выкупленных у акционеров (стр. 210-215 + 230 + 240 + 250 + 260 + 270 + 220 + + 411);
- долгосрочная дебиторская задолженность (строка 230 баланса);
- ликвидные активы — сумма стоимости наиболее ликвидных оборотных активов, краткосрочной дебиторской задолженности, прочих оборотных активов (стр. 240, 250, 260, 270);
- наиболее ликвидные оборотные активы — денежные средства, краткосрочные финансовые вложения (без стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров) (сумма стр. 250 и 260);
- краткосрочная дебиторская задолженность (без задолженности участников (учредителей) по взносам в уставныйкапитал) (стр. 240);
- потенциальные оборотные активы к возврату — списанная в убыток сумма дебиторской задолженности и сумма выданных гарантий и поручительств (стр. 940 и 960 баланса);
- собственные средства — сумма капитала и резервов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов за вычетом капитальных затрат по арендованному имуществу, задолженности акционеров (участников) по взносам в уставный капитал и стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров (стр. баланса 490 + 640 + 650 минус указанные капитальные затраты и задолженность акционеров);
- обязательства должника — сумма текущих и долгосрочных обязательств должника (сумма стр. 590 и 690);
- долгосрочные обязательства должника (стр. 590);
- текущие обязательства должника (стр. 690 - 640 - 650);
- выручка нетто — выручка от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и других аналогичных обязательных платежей (стр. 010 Отчета о прибылях и убытках (форма № 2));
- валовая выручка — выручка от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг без вычетов (данные по счету 90 «Продажи»);
- среднемесячная выручка — отношение величины валовой выручки, полученной за определенный период как в денежной форме, так и в форме взаимозачетов, к количеству месяцев в периоде;
- чистая прибыль (убыток) — чистая нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода, оставшаяся после уплаты налога на прибыль и других аналогичных обязательных платежей (приведена в Отчете о прибылях и убытках).

По данным приведенных показателей исчисляют коэффициенты, характеризующие:

- платежеспособность должника;
- его финансовую устойчивость;
- деловую активность.

Для характеристики **платежеспособности должника** используют показатели:

- коэффициент абсолютной ликвидности;
- коэффициент текущей ликвидности;
- показатель обеспеченности обязательств должника его активами;
- степень платежеспособности по текущим обязательствам.

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена немедленно. Рассчитывается он отношением наиболее ликвидных оборотных активов к текущим обязательствам должника (стр. 250 + стр. 260) : (стр. 610 + 620 + 630 + 660). В организации этот коэффициент на начало года составил 0,14, а на конец года — 0,11. Эти значения свидетельствуют о невысокой платежеспособности организации.

Коэффициент текущей ликвидности характеризует обеспеченность организации оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения обязательств. Определяется он отношением ликвидных активов к текущим обязательствам должника (стр. 240 + 250 + 260 + 270): (стр. 610 + 620 + 630 + 660).

В организации данный показатель составил на начало года 0,22 (322 + 0 + 468 + 0): (1626 + 1660 + 160 + 18), а на конец года - 0,20 (494 + 0 + 542 + 0) : (3134 + 1610 + 270 + 108). Оба эти показателя подтверждают недостаточную платежеспособность организации.

Показатель обеспеченности должника его активами характеризует величину активов должника, приходящихся на единицу долга, и определяется отношением суммы ликвидных и скорректированных внеоборотных активов к обязательствам должника (стр. 240 + 250 + 260 + 270 + + 190 — стр. 020 и 030 ф. № 5 — стоимость капитальных затрат и незавершенных капитальных вложений по арендуемым основным средствам) : (стр. 590 + 610 + 620 + 630 + 660). В организации этот показатель составил на начало года 2,7/(322 + 0 + 468 + 0 + 10228 - 70): (600 + + 3464), а на конец года 1,87/(494 + 0 + 542 + 0 + 9374 - 60): (400 + + 5122)[1].

Резкое снижение значения указанного показателя свидетельствует об уменьшении платежеспособности на конец года.

Степень платежеспособности по текущим обязательствам определяет текущую платежеспособность организации, объемы ее краткосроч-

[1] В организации стоимость деловой репутации и организационных расходов составила на начало года 70 тыс. руб., а на конец года — 60 тыс. руб. Капитальные затраты по арендуемым основным средствам не осуществлялись.

ных заемных средств и период возможного погашения организацией текущей задолженности перед кредиторами за счет выручки.

Степень платежеспособности определяется отношением текущих обязательств должника к величине среднемесячной выручки.

В организации текущие обязательства на начало года составили 3464 тыс. руб., а на конец года — 5122 тыс. руб. Среднемесячная выручка (по данным формы № 2) составила 3289,8 тыс. руб. (39478 тыс. руб.: : 12 мес).

Следовательно, степень платежеспособности на начало года составила 1,05 (3464 :3289,8), а на конец года — 1,56. Превышение текущих обязательств над среднемесячной выручкой свидетельствует о недостаточной платежеспособности организации.

Для характеристики **финансовой устойчивости** организации используют показатели:

- коэффициент автономии;
- коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами;
- доля просроченной задолженности в пассивах;
- показатель отношения дебиторской задолженности к совокупным активам.

Коэффициент автономии (финансовой независимости) показывает долю активов должника, которые обеспечиваются собственными средствами, и определяется отношением собственных средств к совокупным активам (стр. 490 баланса: стр. 700).

В организации величина данного коэффициента составила на начало года 0,75, а на конец года — 0,66 (стр. 382). По этим данным можно сделать вывод о снижении финансовой устойчивости на конец года.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами определяет степень обеспеченности организации собственными оборотными средствами, необходимыми для ее финансовой устойчивости. Рассчитывается данный показатель отношением разницы собственных средств и скорректированных внеоборотных активов к величине оборотных активов (стр. 490 - стр. 190 — стоимость деловой репутации и организационных расходов — капитальные затраты и незавершенные капитальные затраты по арендуемым основным средствам) : (стр. 290 - 215 + 411).

В организации собственные оборотные средства составили на начало года 1898 тыс. руб. (12196-10 228-70), а на конец года - 1330 тыс. руб. (10 764 - 9374 - 60). Оборотные активы составили на начало года 5974 тыс. руб. (6074 - 100 + 0), а на конец года — 6868 тыс. руб. (6948 - 80 + 0). Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами составил на начало года 0,3 (1898 : 5974), а на конец года — 0,19 (1330: 6868). Несмотря на существенное снижение, значение приведенного показателя на конец года выше минимального критериального значения (0,1).

Доля просроченной кредиторской задолженности в пассивах характеризует наличие просроченной кредиторской задолженности и ее удельный вес в совокупных пассивах организации и определяется в процентах как отношение просроченной кредиторской задолженности к совокупным пассивам.

В организации по данным аналитического учета по счетам учета кредитов и займов и кредиторской задолженности просроченная задолженность на начало года составила 100 тыс. руб., а на конец года — 50 тыс. руб. По отношению к совокупным пассивам просроченная задолженность на начало года составила 0,6% (100 :16 302 • 100), а на конец года — 0,3% (50: 16 322 • 100) и не оказала существенного влияния на финансовую устойчивость организации.

Показатель отношения дебиторской задолженности к совокупным активам определяется отношением суммы долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности и потенциальных оборотных активов, подлежащих возврату, к совокупным активам организации (стр. 230 + + 240 + 940 + 960) : стр. 300).

В организации данный показатель составил на начало года 0,02 (0 + + 322 + 0 + 0) : 16 302, а на конец года - 0,03 (0 + 494 + 0 + 0) : 16 322.

По исчисленным показателям финансовой устойчивости организации можно сделать вывод о некотором снижении финансовой устойчивости на конец года. Вместе с тем финансовую устойчивость организации следует признать достаточной.

Показатели, характеризующие деловую активность должника. Деловая активность должника характеризуется показателями:

- рентабельность активов;
- норма чистой прибыли.

Рентабельность активов характеризует степень эффективности использования имущества организации, профессиональную квалификацию менеджмента предприятия. Определяется данный показатель в процентах как отношение чистой прибыли (убытка) к совокупным активам организации. В организации по данным отчета о прибылях и убытках чистая прибыль составила на начало года 4200 тыс. руб., а на конец года — 4000 тыс. руб. Следовательно, рентабельность активов на начало года составила 25,9% (4200:16 302 • 100), а на конец года 24,5% (4000: : 16 322-100).

Норма чистой прибыли характеризует уровень доходности хозяйственной деятельности организации. Измеряется она в процентах и определяется как отношение чистой прибыли к выручке (нетто).

На начало года норма чистой прибыли составила 10,7% (4200: : 38 928-100), а на конец года - 10,1% (4000:39 478-100).

После исчисления показателей и коэффициентов, характеризующих финансово-хозяйственные деятельности должника, Правилами проведения финансового анализа рекомендуется осуществить детальный анализ

хозяйственной, инвестиционной и финансовой деятельности должника, его положения на товарных и иных рынках.

При этом ставится задача анализа внешних и внутренних условий должника и рынков, на которых она осуществляется, активов и пассивов должника, возможностей безубыточной деятельности должника.

При анализе **внешних условий деятельности должника** проводится анализ общеэкономических условий, региональных и отраслевых особенностей его деятельности. В документах, содержащих анализ финансового состояния должника, указываются:

- влияние государственной денежно-кредитной политики;
- особенности государственного регулирования отрасли, к которой относится должник;
- сезонные факторы и их влияние на деятельность должника;
- исполнение государственного оборонного заказа;
- наличие мобилизационных мощностей;
- наличие имущества ограниченного оборота;
- необходимость осуществления дорогостоящих природоохранных мероприятий;
- географическое положение, экономические условия региона, налоговые условия региона;
- имеющиеся торговые ограничения, финансовое стимулирование.

При анализе **внутренних условий деятельности должника** проводится анализ экономической политики и организационно-производственной структуры должника. В документах анализа финансового состояния должника указываются:

- основные направления деятельности и виды выпускаемой продукции, текущие и планируемые объемы производства;
- состав основного и вспомогательного производства;
- загрузка производственных мощностей;
- объекты непроизводственной сферы и затраты на их содержание;
- основные объекты, не завершенные строительством;
- перечень структурных подразделений и схема структуры управления предприятием;
- численность работников организации и структурных подразделений, фонд оплаты труда работников предприятия, средняя заработная плата;
- дочерние и зависимые хозяйственные общества с указанием доли участия должника в их уставном капитале и краткая характеристика их деятельности;
- характеристика учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения, систем документооборота, внутреннего контроля, страхования, организационной и производственной структур;
- все направления деятельности, осуществляемые должником в течение не менее чем двухлетнего периода, предшествующего возбуж-

дению производства по делу о банкротстве, и периода проведения в отношении должника процедур банкротства, их финансовый результат, соответствие нормам и обычаям делового оборота, соответствие применяемых цен рыночным и оценка целесообразности продолжения осуществляемых направлений деятельности.

По результатам анализа рынков, на которых осуществляется деятельность должника, в документах анализа финансового состояния должника, указываются данные:

- по основным поставщикам сырья и материалов и основным потребителям продукции, а также объемам поставок в течение не менее чем 2-летнего периода, предшествующего возбуждению дела о банкротстве, и периода проведения в отношении должника процедур банкротства;
- по ценам на сырье и материалы в динамике и в сравнении с мировыми ценами;
- « по ценам на продукцию в динамике и в сравнении с мировыми ценами на аналогичную продукцию;
- по срокам и формам расчетов за поставленную продукцию;
- о влиянии на финансовое состояние должника доли на рынках выпускаемой им продукции, изменения числа ее потребителей, деятельности конкурентов, увеличения цены на используемые должником товары (работы, услуги), замены поставщиков и потребителей, динамики цен на акции должника, объемов, сроков и условий привлечения и предоставления денежных средств.

По результатам анализа всех групп активов указываются поквартальные изменения их состава, наличия и движения в течение не менее чем 2-летнего периода, предшествовавшего возбуждению производства по делу о банкротстве, и периода проведения в отношении должника процедур банкротства и их доля в совокупных активах на соответствующие отчетные даты.

При этом по нематериальным активам, основным средствам и незавершенному строительству указываются:

- балансовая стоимость активов, используемых и не используемых в производственном процессе;
- возможная стоимость активов, используемых и не используемых в производственном процессе, при реализации на рыночных условиях;
- наличие и краткая характеристика мобилизационных и законсервированных основных средств;
- степень износа основных средств и нематериальных активов;
- наличие и краткая характеристика полностью изношенных основных средств;
- наличие и краткая характеристика обремененных основных средств (в том числе год ввода в действие, возможный срок полез-

ного действия, проведенные ремонт, реконструкция, модернизация, частичная ликвидация, переоценка, амортизация, земельные участки, на которых находятся здания и сооружения, характеристика специализации), участие в производственном процессе, наличие предусмотренных законодательством Российской Федерации документов, источник приобретения;

- степень готовности объектов незавершенного строительства;
- размер средств, необходимых для завершения строительных работ, и срок возможного пуска в эксплуатацию объектов;
- необходимость или целесообразность завершения строительных работ либо консервации объектов незавершенного строительства;
- возможная стоимость объектов незавершенного строительства при реализации на рыночных условиях.

По объектам доходных вложений в материальные ценности указываются:

- эффективность и целесообразность вложений в материальные ценности;
- соответствие получаемого дохода рыночному уровню;
- возможность расторжения договоров и возврата имущества без возникновения штрафных санкций в отношении должника.

По результатам анализа долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений должны быть отражены данные об:

- имуществе, внесенном в финансовые вложения;
- эффективности и целесообразности финансовых вложений;
- возможности возврата имущества, внесенного в качестве финансовых вложений;
- возможности реализации финансовых вложений на рыночных условиях.

По результатам анализа запасов указываются:

- степень готовности незавершенного производства, время и величина средств, необходимых для доведения его до готовой продукции;
- размер запаса сырья и материалов, ниже которого производственный процесс останавливается;
- размер запаса сырья и материалов, который может быть реализован без ущерба для производственного процесса;
- обоснованность цен, по которым приобретались сырье и материалы;
- причины задержки реализации готовой продукции;
- обоснованность отражения в балансе расходов будущих периодов;
- возможность получения денежных средств за отгруженные товары;
- запасы, реализация которых по балансовой стоимости затруднительна.

По налогу на добавленную стоимость по приобретенным ценностям указывается обоснованность этих сумм; по дебиторской задолженно-

сти — сумма дебиторской Задолженности, которая не может быть взыскана, по прочим внеоборотным и оборотным активам — эффективность их использования и возможность реализации.

По результатам анализа финансового состояния должника указываются следующие показатели, используемые для определения возможности восстановления его платежеспособности:

- балансовая стоимость активов, принимающих участие в производственном процессе, при выбытии которых невозможна основная деятельность должника (первая группа);
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, а также активы, реализация которых затруднительна (вторая группа);
- балансовая стоимость имущества, которое может быть реализовано для расчетов с кредиторами, а также покрытия судебных расходов и расходов на выплату вознаграждения арбитражному управляющему (третья группа), определяемая путем вычитания из стоимости совокупных активов (итог баланса должника) суммы активов первой и второй групп.

Анализ пассивов проводится по группам статей баланса должника и состоит из анализа капитала, резервов, долгосрочных и краткосрочных обязательств.

По результатам анализа капитала и резервов указываются сведения о размере и правильности формирования уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, фондов социальной сферы, целевого финансирования и поступлений, размере нераспределенной прибыли или непокрытого убытка прошлых лет и в отчетном году.

По результатам анализа долгосрочных и краткосрочных обязательств указываются:

- поквартальные изменения состава и величины обязательств в течение не менее чем 2-летнего периода, предшествовавшего возбуждению производства по делу о банкротстве, и периода проведения в отношении должника процедур банкротства и их доля в совокупных пассивах на соответствующие отчетные даты;
- обоснованность обязательств, в том числе обоснованность задолженности по обязательным платежам;
- обоснованность деления обязательств на основной долг и санкции;
- обязательства, возникновение которых может быть оспорено;
- обязательства, исполнение которых возможно осуществить в рассрочку;
- возможность реструктуризации обязательств по срокам исполнения путем заключения соответствующего соглашения с кредиторами.

В документах, содержащих анализ финансового состояния должника, кроме сведений об обязательствах, срок исполнения которых наступил, указываются сведения об обязательствах, срок исполнения которых наступит в ближайший месяц, 2 месяца, квартал, полугодие, год.

Требования к анализу возможности безубыточной деятельности должника

При оценке возможности безубыточной деятельности должника изучают возможности изменения отпускной цены, затрат на производство продукции, взаимосвязь факторов, влияющих на прибыльность (убыточность) организации.

По результатам изучения возможности изменения отпускной цены продукции указываются:

- возможность реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг по более высокой цене (для прибыльных видов деятельности);
- « возможность реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг по цене, обеспечивающей прибыльность и поступление денежных средств от реализации при существующем объеме производства (по каждому из убыточных видов деятельности).

По результатам анализа возможности изменения затрат на производство продукции отражаются:

- статьи расходов, которые являются необоснованными и непроизводительными;
- « мероприятия по снижению расходов и планируемый эффект от их реализации;
- затраты на содержание законсервированных объектов, мобилизационных мощностей и государственных резервов;
- сравнительная характеристика существующей структуры затрат и структуры затрат в календарном году, предшествующем году, в котором у должника возникли признаки неплатежеспособности.

В целях определения возможности безубыточной деятельности должника анализируется взаимосвязь следующих факторов:

- цены на товары, работы, услуги;
- » объемы производства;
- производственные мощности;
- расходы на производство продукции;
- рынок продукции;
- рынок сырья и ресурсов.

По результатам анализа возможности безубыточной деятельности должника обосновывают следующие выводы:

- если реализация товаров, работ, услуг по ценам, обеспечивающим безубыточную деятельность или увеличение объема выпуска продукции, невозможна, то данный вид деятельности или выпуск продукции данного вида нецелесообразен и безубыточная деятельность невозможна;
- если реализация товаров, работ, услуг по ценам, обеспечивающим безубыточную деятельность, возможна и (или) возможно увеличение объема выпуска продукции, то данный вид деятельности или выпуск продукции данного вида целесообразен и безубыточная деятельность возможна;

- если возможно достижение такого объема производства и реализации товаров, работ, услуг, при котором выручка от продажи превышает сумму затрат, налога на прибыль и иных обязательных аналогичных платежей, то безубыточная деятельность возможна.

При установлении вероятности банкротства организации намечают меры по улучшению ее финансового состояния. Пути выхода из кризисного состояния зависят от глубины кризиса.

. При легком кризисе осуществляют меры по нормализации текущей деятельности организации (сокращение инвестиционной и операционной деятельности, увеличение объемов производства и продаваемой продукции, сокращение незавершенного производства и излишних материальных запасов, взыскание просроченной задолженности и т. п.). При средней степени кризиса на основе детально проведенного анализа причин кризисного состояния организации изучают возможности повышения эффективности производства за счет максимального использования выявленных резервов в самой организации, а также за счет привлечения внешней финансовой помощи.

При глубоком кризисе особое внимание обращают на формы санации, связанные с реорганизацией предприятия (слияние, разделение, преобразование, передача в аренду и др.).

18.7. Вопросы для самоконтроля

1. Каково значение финансово-экономического анализа?
2. Назовите основные методы финансово-экономического анализа.
3. Какова сущность способа цепных подстановок?
4. Назовите показатели финансовой устойчивости организации.
5. Каково нормативное значение коэффициента собственности?
6. Как исчисляют величину собственных оборотных средств?
7. Назовите показатели ликвидности (платежеспособности).
8. Каково нормативное значение коэффициента текущей неплатежеспособности?
9. Назовите показатели оценки структуры баланса и платежеспособности организации (по методике Госкомимущества).
10. Каким образом исчисляют показатели оборачиваемости имущества?
11. Как рассчитывают показатели рентабельности?

Глава 19

ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

19.1. Понятие управленческого решения. Основные их виды

В процессе осуществления хозяйственной деятельности постоянно происходят отклонения от намеченных к выполнению работ, например вследствие нарушения планов поставки сырья и материалов, неплатежеспособности покупателей и т. п.

При наступлении таких событий руководители вынуждены принимать решения по обеспечению эффективной деятельности. Обычно в процессе принятия **управленческого решения руководитель производит сравнительную оценку альтернативных вариантов и выбирает лучший из них.** При несущественных изменениях опытные руководители принимают управленческие решения, как правило, исходя из накопленного опыта работы в подобных ситуациях. При существенных изменениях для принятия обоснованного управленческого решения необходимо иметь достаточный объем информации и использовать разработанные методики принятия управленческих решений.

Наиболее применяемыми являются следующие виды управленческих решений:

- определение точки безубыточности производства;
- определение ассортимента производства и продажи продукции;
- исчисление производственного левериджа;
- принятие решений по ценообразованию;
- принятие решений при наличии ограничивающих факторов;
- принятие решений по капитальным вложениям.

19.2. Определение точки безубыточности производства

Определение точки безубыточности производства основано на зависимости показателей объема производства, цен продажи, затрат и прибыли. Знание этой зависимости помогает принять решения по регулированию объемов производства, величины затрат, установлению цен на продукцию.

Определение точки безубыточности можно осуществить следующими методами:

- графическим;
- математическим (с использованием формул).

Пример использования графического метода приведен на рис. 19.1.

График построен при следующих условиях: планируемый объем производства — 100 изделий по цене 10 000 руб. за единицу на общую сумму 1 000 000 *(OB)*, постоянные затраты — 200 тыс. руб. *(CD)*, переменные за-

траты — 600 тыс. руб. *(OD)*, совокупные затраты — 800 тыс. руб. *(AC)*, планируемая прибыль — 200 тыс. руб. *(BC)*.

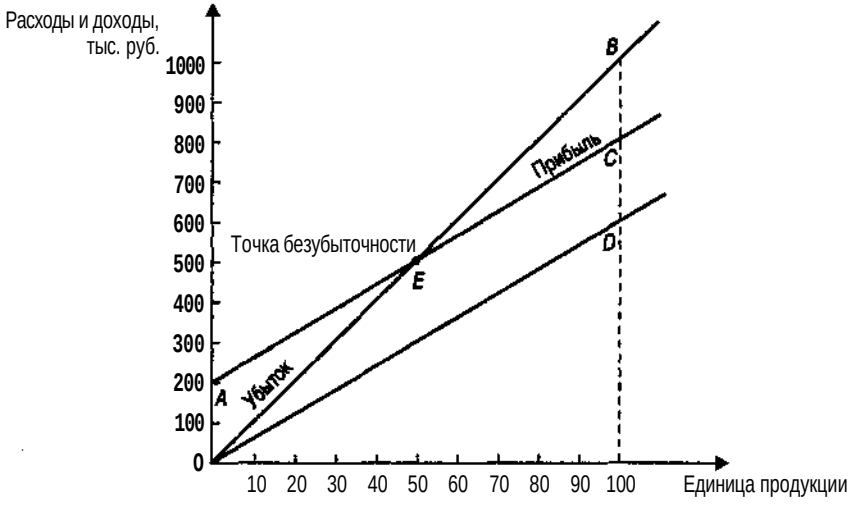

Рис. 19.1. Взаимосвязь затрат, выпуска и прибыли

Анализ взаимосвязи затрат, выпуска и прибыли позволяет определить критическую точку *(E)*, при которой выручка равна затратам на производство продукции. Начиная с критической точки, организация получает прибыль. Критическую точку называют также точкой безубыточности или порогом рентабельности.

По данным приведенного графика, критическая точка соответствует выпуску 50 единиц продукции.

Если использовать формулы, то взаимосвязь затрат, выпуска и прибыли можно выразить следующим образом:

Выручка от реализации = Переменные затраты + Постоянные затраты + + Прибыль.

На основе этой зависимости можно вывести следующую:

$$\text{Объем выпуска, соответствующий критической точке} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Цена — Переменные затраты на единицу продукции}}.$$

По данным приведенного примера, цена единицы продукции — 10 тыс. руб. (1000 тыс. руб.: 100 ед.), переменные затраты на единицу продукции — 6 тыс. руб. (600 тыс. руб. : 100 ед.).

Следовательно, выпуск, соответствующий критической точке, составит 50 единиц $\left(\frac{200 \text{ тыс. руб.}}{\text{Ютыс. руб.-б тыс. руб.}}\right)$.

На основе приведенной зависимости можно определить объем реализации для получения целевой прибыли (например, 300 тыс. руб.):

$$\text{Целевой объем реализации} = \frac{\text{Постоянные затраты} + \text{Целевая прибыль}}{\text{Цена} - \text{Переменные затраты на единицу продукции}}$$

$$= \frac{200 \text{ тыс. руб.} + 300 \text{ тыс. руб.}}{10 \text{ тыс. руб.} - 6 \text{ тыс. руб.}} = 125 \text{ ед.}$$

При использовании показателя «маржинальный доход» систему «затраты — выпуск — прибыль» можно выразить следующим образом:

Выручка от реализации = Переменные затраты +
+ Маржинальный доход (постоянные затраты + прибыль).

$$\text{Объем выпуска, соответствующий критической точке} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}}$$

$$= \frac{200 \text{ тыс. руб.}}{2 \text{ тыс. руб.} + 2 \text{ тыс. руб.}} = 50 \text{ ед.}$$

$$\text{Целевой объем реализации} = \frac{\text{Постоянные затраты} + \text{Целевая прибыль}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}}$$

$$= \frac{200 \text{ тыс. руб.} + 300 \text{ тыс. руб.}}{4 \text{ тыс. руб.}} = 125 \text{ ед.}$$

Используя вышеприведенную зависимость выручки от продажи от постоянных затрат, переменных затрат на единицу продукции и цены на нее, можно решать и ряд других задач, например, нахождение критической точки объема продаж при планируемом снижении постоянных затрат на 50 тыс. руб. В этом случае критическая точка объема производства составит 37,5 единиц $\left(\frac{150 \text{ тыс. руб.}}{10 \text{ тыс. руб.} - 6 \text{ тыс. руб.}}\right)$.

Повышение цены на единицу продукции до 12 тыс. руб. снизит критическую точку объема производства до 33,3 единиц $\left(\frac{200 \text{ тыс. руб.}}{12 \text{ тыс. руб.} - 6 \text{ тыс. руб.}}\right)$, а снижение переменных затрат на единицу продукции на 1 тыс. руб. — до 40 единиц $\left(\frac{200 \text{ тыс. руб.}}{10 \text{ тыс. руб.} - 5 \text{ тыс. руб.}}\right)$.

При одновременном изменении всех перечисленных выше факторов критическая точка объема производства уменьшится до 21 единицы $\left(\frac{150 \text{ тыс. руб.}}{12 \text{ тыс. руб.} - 5 \text{ тыс. руб.}}\right)$.

19.3. Определение ассортимента производства продажи продукции

Решение различных задач на основе зависимости объема продажи, переменных и постоянных затрат и прибыли дают достаточно точные расчеты при производстве монопродукта или при примерно одинаковой рентабельности различных видов продукции. Однако в практической деятельности эти два условия встречаются нечасто. Обычно организации вынуждены производить и продавать несколько видов продукции с различной рентабельностью. В этом случае для руководителей особенно важным является установление оптимальной структуры продаваемой продукции.

Эту задачу можно решить, выражая объем различных видов продукции через объем продукции, принимаемый за единицу.

Пример.

Организация производит продукцию *А, В* и *С.* Данные о ценах на указанные продукты, переменных затрат по ним, сумме постоянных расходов приведены в табл. 19.1.

Таблица 19.1

Показатели	Виды продукции			Итого
	А	5	С	
Цена единицы, руб.	60	40	30	-
Переменные затраты, руб.	40	30	25	-
Постоянные затраты, тыс. руб.	-	-	-	204,0

По результатам исследования конъюнктуры рынка сделаны выводы о том, что продажу указанных продуктов целесообразно осуществлять в соотношении:

50% — продукция *А;*

30% — продукция *В;*

20% — продукция *С.*

По плану организация должна получить прибыль на сумму 146 тыс. руб. Необходимо определить ассортимент производства и продажи продукции.

Решение.

Производство продукции *С* принимаем за х. Тогда на основе приведенного соотношения спроса обьем производства продукции *А* составит 2,5х (50%: 20%), а продукции S -

1,5/ (30%: 20%). В стоимостной оценке обьем производства по видам продукции составит соответственно 150* (2,5* • 60 руб.), 60/ (1,5х • 40 руб.) и ЗОх (1 *х* • 30 руб.), а всего 240х (150х + 60х + + 30х).

Переменные затраты по видам продукции составят соответственно ЮОх (2,5х • 40 руб.), 45х(1,5х • 30руб.)и25х(1х • 25 руб.), а по всем видам продукции 170х(100х + 45х+25х).

Подставляя в уравнение:

Прибыль = Выручка от продажи - Переменные затраты - Постоянные затраты

полученные данные, получаем следующее уравнение:

146 тыс. руб. = 240х - 170х - 204 тыс. руб.,

из которого находим, что

70х = 350 тыс. руб., а х = 5 тыс. руб.

Следовательно, для получения прибыли в 146 тыс. руб. нужно изготовить и продать 5 тыс. изделий С, 12,5 тыс. изделий *А* (5 тыс.-2,5) и 7,5 тыс. изделий *В* (5 тыс.-1,5).

После установления структуры намеченной к производству продукции целесообразно установить рентабельность отдельных ее видов. Эти показатели обычно определяют отношением прибыли к себестоимости по каждому виду продукции (табл. 18.2). Постоянные расходы в примере распределены по видам продукции пропорционально переменным затратам. На 1 руб. переменных затрат приходится 24 коп. постоянных затрат (204 тыс. руб.: 850 тыс. руб.).

Таблица 19.2

№ п/п	Показатели	Виды продукции			Итого
		А	*В*	*С*	
1	Обьем производства, шт.	12 500	7500	5000	25 000
2	Цена за единицу, руб.	60	40	30	1 200 000
3	Переменные затраты на единицу, руб.	40	30	25	850000
4	Постоянные затраты на единицу, руб.	9,6	7,2	6,0	204 000
5	Себестоимость (п. 3 + п. 4), руб.	49,6	37,2	31,0	1 054 000
6	Прибыль (+), убыток (-), (п. 2 - п. 5), руб.	+10,4	+2,8	-1,0	146 000
7	Рентабельность (п. 6: п. 5), %	+21,0	+7,5	-3,2	+13,9

При выявлении малорентабельной или убыточной продукции, как правило, возникает желание в снятии их с производства. Однако такое решение часто бывает ошибочным, поскольку при сокращении объема производства какого-либо продукта величина постоянных затрат на единицу других видов продукции возрастает и ранее рентабельные виды продукции превращаются в убыточные. Ниже приведены расчетные данные по продуктам *А я В* при решении о снятии с производства нерентабельной продукции *С* (табл. 19.3).

Таблица 19.3

Расчет рентабельности продуктов *А* и *В*

№ п/п	Показатели	Виды продукции		Итого
		А	В	
1	Цена за единицу, руб.	60	40	1050 000
2	Переменные затраты, руб.	40	30	725 000
3	Постоянные затраты, руб.[1]	11,3	8,4	204 000
4	Себестоимость продукции (п. 2 + п. 3), руб.	51,3	38,4	929 000
5	Прибыль (п. 1 - п. 4), руб.	8,7	1,6	121 000
6	Рентабельность (п. 5: п. 4),%	+17,0	+4,2	13,0

Расчеты показывают, что при отказе от производства продукции *С снижается рентабельность продукции А* и продукции В. В целом по организации прибыль со 146 тыс. руб. снизится до 121 тыс. руб., а рентабельность продукции с 13,9% до 13%.

Уменьшение прибыли и рентабельности происходит вследствие уменьшения объема производства и продажи продукции без изменения величины общехозяйственных расходов.

19.4. Исчисление производственного левериджа[2]

Производственный леверидж — это показатель соотношения объема производства, постоянных и переменных затрат и прибыли. Его называют иногда показателем управления прибылью. Чем меньше значение данного показателя, тем лучшим считается соотношение объема продаж, постоянных и переменных затрат и прибыли.

Производственный леверидж рассчитывается по формуле

$$x = -\frac{(\sum gp - \sum gз)}{П},$$

где x — показатель производственного левериджа;
g — количество проданной продукции;
p — цена за единицу проданной продукции;
з — переменные затраты на единицу продукции;
П — прибыль.

[1] 204 тыс. руб.: 725 тыс. руб. = 28,13 коп.; 28,13 коп. • 40 руб. = **11,3** руб.; 28,13 коп. • 30 руб. = 8,4 руб.

[2] В переводе с английского leverage означает «рычаг».

Пример расчета показателей производственного левериджа при различных объемах производства и величин постоянных затрат приведен в табл. 19.4.

Таблица 19.4

Расчет показателей производственного левериджа

№ п/п	Показатели	Варианты расчетов			
		I	II	III	IV
1	Обьем производства, единиц	1000	1000	800	1200
2	Цена за единицу, руб.	100	100	100	100
3	Стоимость продукции (п. 1 и п. 2), руб.	100000	100 000	80000	120 000
4	Переменные затраты на единицу продукции, руб.	50	50	50	50
5	Переменные затраты, всего (п. 1 -п. 4), руб.	50000	50000	40000	60000
6	Валовая прибыль (п. 3 - п. 5), руб.	50 000	50 000	40000	60 000
7	Постоянные затраты, руб.	20 000	30 000	20000	20000
8	Прибыль (п. 6 - п. 7), руб.	30 000	20 000	20000	40000
Э	Производственный леверидж (п. 6: п. 8)	1,67	2,5	2,0	1,5

По данным приведенной таблицы увеличение постоянных затрат на 50% (вариант И) увеличило на столько же величину показателя производственного левериджа. Увеличение объема производства на 20% (четвертый вариант) снизило показатель левериджа на 10%.

Показатель производственного левериджа тесно связан с показателем рентабельности. Однако их значения оценивают по-разному. При высокой рентабельности показатель производственного левериджа — минимальный и, наоборот, при высоком значении производственного левериджа рентабельность будет невысокой.

19.5. Принятие решений по ценообразованию

При установлении цен на продаваемую продукцию используют ценностный и затратный подходы.

При **ценностном подходе** на основе маркетинговых исследований определяют возможную цену на продукт, возможный объем продаж и уже затем определяется технология производства и затраты на производство и продажу соответствующего продукта. Возможную прибыль определяют вычитанием из цены полной производственной себестоимости и расходов на продажу. Ценностной подход часто используют при установлении цен на новые виды продукции, в элитных клубах, ресторанах, магазинах, при оказании экзотических услуг и т. п.

При **затратном подходе** цены на продукты устанавливают исходя из себестоимости их производства и продажи, намеченной прибыли и рентабельности. Например, если полная себестоимость намеченной к производству и продаже продукции составляет 100 руб. и организация планирует рентабельность на уровне 20%, то цена на продукт устанавливается на уровне 120 руб. за единицу.

При затратном подходе цена устанавливается, как правило, исходя из намеченной рентабельности и полной себестоимости проданной продукции, которая складывается из неполной производственной себестоимости, общехозяйственных расходов и расходов по продаже. Вместе с тем возможны хозяйственные ситуации, когда цены на продукты или услуги целесообразно устанавливать на уровне их неполной производственной себестоимости и расходов на продажу.

Пример.

В доме отдыха цены на путевку установлены на уровне 20 000 руб., возможная численность отдыхающих - 100 чел. Себестоимость путевки составляет 16 000 руб., в том числе производственная себестоимость - 7000 руб., общехозяйственные расходы - 8000 руб., расходы по продаже путевок - 1000 руб.

В межсезонный период заполняемость дома отдыха составляет 60%. В этот период дом отдыха является убыточным. Для устранения убыточности целесообразно продавать оставшиеся 40% путевок по пониженным ценам (для пенсионеров, инвалидов и др. групп населения, не имеющих возможность купить дорогостоящие путевки). Расчет финансовых результатов при продаже части путевок по пониженным ценам приведен в табл. 19.5.

Таблица 19.5

Расчет финансовых результатов дома отдыха при продаже путевок по разным ценам

№ п/п	Показатели	Варианты				
		I	II	III		
				60 чел.	40 чел.	Итого
1	Количество отдыхающих, чел.	100	60	60	40	100
2	Цена путевки, тыс. руб.	20	20	20	10	X
3	Выручка от продажи путевок (п. 1 • п. 2), тыс. руб.	2000	1200	1200	400	1600
4	Неполная производственная себестоимость, тыс. руб.	700	420	420	280	700
5	Общехозяйственные расходы, тыс. руб.	800	800	X	X	800
6	Расходы по продаже путевок, тыс. руб.	100	60	60	40	100

Окончание табл. 19.5

№ п/п	Показатели	Варианты				
		I	II	III		
				60 чел.	40 чел.	Итого
7	Себестоимость услуг (п. 4 + п. 5 + п. 6)	1600	1280	X	X	1600
8	Прибыль (+), убыток (-) (п. 2 - п. 7), тыс. руб.	+400	-80	X	X	-
9	Рентабельность^ (п. 8: п. 7)	25,0	-6,2	X	X	-

Данные приведенного примера показывают, что даже двойное снижение цен на часть путевок дома отдыха в период межсезонья позволяет избежать убытков в этот период.

При делении расходов на переменные и постоянные в подобных случаях пониженные цены можно устанавливать исходя из переменных затрат.

Снижение цен на продаваемую продукцию целесообразно использовать при дополнительных заказах на продукцию постоянными покупателями, при завоевании рынков сбыта и в ряде других случаев.

19.6. Принятие решений при наличии ограничивающих факторов

Производство и продажа продукции или оказание услуг осуществляются, как правило, при наличии каких-либо ограничивающих факторов (недостаточность спроса, рабочей силы, производственных площадей, финансовых ресурсов, сырьевых ресурсов и т. п.). Поэтому одной из важнейших задач руководителя является выявление ограничивающих факторов и определение оптимальной структуры производства и продаж с целью получения максимальной прибыли.

Изучение ограничивающих факторов обычно начинают с определения спроса на производимую продукцию или оказываемые услуги. Затем изучают производственные возможности с целью определения так называемого узкого места. Ограничителями объема производства обычно являются производственные мощности, производственные площади, нехватка рабочей силы, сельскохозяйственных угодий и т. п. При выявлении основного ограничивающего фактора целесообразно намечать такую структуру производимой продукции, при которой максимально используются ресурсы ограничивающего фактора.

Пример.

Организация производит четыре вида продукции, данные о которых приведены в табл. 19.6. На основе этих данных нужно определить оптимальную структуру производства. При этом выявлено, что ограничивающим фактором являются производственные площади (7000 м^2 вместо требуемых 8000 м^2).

Таблица 19.6

Сведения о производимой продукции

№ п/п	Показатели	Виды продукции			
		A	*B*	C	0
1	Спрос на продукцию, ед.	200	750	500	600
2	Производственная площадь на единицу продукции, м^2	8	2	5	4
3	Необходимая производственная площадь (п. 1 • п. 2)	1600	1500	2500	2400
4	Прибыль на единицу продукции, руб.	200	120	160	150

При наличии ограничивающих факторов обычно стараются производить наиболее прибыльную продукцию. В нашем примере такими продуктами являются *A, C, D.* Их производство планируется осуществлять в пределах спроса, а производство продукции *B* — на оставшейся площади в 500 м^2 (7000 м^2-1600 м^2-2500 м^2-2400 м^2). С учетом показателя производственной площади на единицу продукции *B* объем ее производства определен в 250 единиц (500 м^2:2 м^2). При выбранной структуре производства продукции будут получены финансовые результаты, приведенные в табл. 19.7.

Таблица 19.7

Расчет прибыли

Виды продукции	Объем производства, ед.	Прибыль на единицу, руб.	Прибыль на весь объем, руб.
A	200	200	40 000
C	500	160	80000
D	600	150	90000
B	250	120	30000
Итого	X	X	240 000

У опытного руководителя предложение о снятии с производства 500 единиц продукции *B* с самой высокой отдачей производственной площади вызовет сомнение. Для решения возникшей проблемы следует определить структуру производства, ориентируясь на максимальное использование ограничивающего ресурса. С этой целью следует сопоставить по видам продукции показатель прибыли на единицу производственной площади (табл. 19.8).

Таблица 19.8

Расчет прибыли на единицу производственной площади

№ п/п	Показатели	Виды продукции			
		A	B	C	D
1	Прибыль на единицу продукции, руб.	200	120	160	150
2	Производственная площадь на единицу продукции, руб.	8	2	5	4
3	Прибыль на единицу производственной площади (п. 1 : п. 2), руб.	25	60	32	37,5

Приведенные расчеты показывают, что по показателю прибыли на единицу производственной площади на первое место вышел продукт *B*. Последующие места заняли продукты *D, C и A*. С учетом полученной очередности уменьшать объем производства нужно не по продукции *B*, а по продукции *A* (см. табл. 19.9). С учетом оставшейся производственной площади на продукт *A* в 600 м^2 (7000 м^2-1500 м^2 - 2500 м^2 - 2400 м^2) объем производства продукции «А» определен в 75 единиц.

Данные приведенного расчета показывают, что производственная программа, ориентированная на максимальное использование ограничивающегося ресурса, позволяет получить наибольшую прибыль (см. табл. 19.7 и 19.9).

Таблица 19.9

Расчет прибыли

Виды продукции	Показатели		
	Объем производства, ед.	Прибыль на единицу, руб.	Прибыль на весь объем, руб.
B	750	120	90000
D	600	150	90000
C	500	160	80 000
A	75	200	15 000
Итого	1925	X	275 000

19.7. Принятие решений по капитальным вложениям

Рассмотренные ранее управленческие решения принимаются, как правило, в процессе осуществления хозяйственной деятельности. Возможные ошибки при принятии таких решений поддаются корректировке и не имеют долгосрочных последствий.

Ошибки, допущенные при планировании капитальных вложений, наоборот, имеют долгосрочные последствия и могут привести к финансовому краху организации и большим финансовым потерям для государства. Неправильный выбор, например, места строительства для Московского мясокомбината (в Центральном округе г. Москвы) привел к существенным потерям государственных и акционерных средств.

Решения о крупных капитальных вложениях должны осуществляться на основе бизнес-планов. Они должны составляться группой специалистов или сторонней организацией.

Наряду с крупными капитальными вложениями, в организациях постоянно осуществляются сравнительно некрупные операции по капитальным вложениям — приобретение новых видов машин и оборудования, строительство подсобного помещения, осуществление работ по реконструкции и модернизации объектов основных средств и т. п. Для принятия решений о таких капиталовложениях руководителям необходимо иметь представление о методах оценки их эффективности.

Основными показателями оценки эффективности капитальных вложений являются: срок их окупаемости, сумма абсолютного экономического эффекта, показатель экономической эффективности, метод сравнительной оценки нормы прибыли, дисконтирование с использованием простых и сложных процентов и метод чистой дисконтированной стоимости.

Срок окупаемости капитальных вложений (Т) определяют отношением суммы вложений (К) к сумме планируемой годовой прибыли (П), т. е.

$$T = \frac{K}{П}.$$

Пример.

Затраты по капитальным вложениям составили 1000 тыс. руб., по окончании строительства объекта ежегодная прибыль от его эксплуатации составит 200 тыс. руб., следовательно, срок окупаемости данных вложений составит 5 лет (1000 тыс. руб.: 200 тыс. руб.).

Отмечая простоту и доступность использования данного метода оценки эффективности капитальных вложений, следует иметь в виду, что при данном методе не учитывается фактор времени, а, следовательно, и изменяющейся стоимости. Кроме того, при данном методе не принимаются во внимание доходы, получаемые после истечения срока окупаемости капитальных вложений.

Абсолютный экономический эффект по капитальным вложениям (Э) определяют как разницу между затратами по капитальным вложениям (К) и полученной прибылью за определенное количество лет (П):

$$Э = П - К.$$

По данным приведенного выше примера за 10 лет эксплуатации созданного объекта абсолютный эффект составит 1 млн руб. (2 млн руб. - - 1 млн руб.).

Экономическая эффективность капитальных вл^же. деляет-ся отношением прибыли, полученной от реализации ^ро йй опр%й чине капитальных вложений. За 10 лет коэффициент ЗКО}jОк, *ста, к # эфФ ек" тивности составит 2,0 (2 млн руб.: 1 млн руб.). Это о^на*еско$* на каж" дый затраченный рубль капитальных вложений бу^ет ^ет, чтсТ* 2 РУ^-прибыли. 'Олучей

Показатель прибыли на 1 руб. капитальных вло>^ен ^ £Ю Тне~ редко нормой прибыли и в этом случае используют **м^тод**^ назы/.ел* >ной **оценки нормы прибыли по капитальным и финан^од. ^равни^ейЯ ям**. Сущность данного метода заключается в определен^ J**м влож рибыли** по каждому виду капитальных вложений и сопостаелен %)мы п **нормой** прибыли по высоколиквидным ценным бумагам. \ их с

В нашем примере норма прибыли составила за JQ *L* **Если** норма прибыли по ликвидным ценным бумагам сост^ви3т 200/ пер и°Д большую величину, то, возможно, целесообразнее св000 ^а этот е^ Hbie средства вложить в приобретение ценных бумаг. %ле *дет*

В приведенных расчетах эффективности капитал{,ны. *ш$* из" менение стоимости денег во времени во внимание не *m*^. вложе//,, *tf* по" этому указанные расчеты не всегда позволяют принц^ат^малос!, реше¬ния, йерны/

Для повышения объективности расчетов по **кап** ц^^ **жени-**ям необходимо осуществлять дисконтирование дене^ны "ым **вл в. Под** дисконтированием понимают процесс определения Стои **потокожидае-**мых к получению денег на данный момент (на сегод^дч Чети о/**ирова-**ние осуществляют с помощью простых и сложных пр 5/**сконт**

Использование способа **простых процентов** предПод Тентов. ^**змен-**ность базы, на которую начисляются проценты. Сумм^дрЛет нел,отР ет~ ствующий период определяется по формуле 4а за ее/

$$D = K \cdot t \cdot N,$$

где D — величина дохода за период инвестирования;
K — сумма инвестиций;
t — количество периодов начисления процентов;
N — процентная ставка, выраженная дробью.

Пример.

Сумма вклада на один год - 100 тыс. руб., процентная ставка по в^ад >ая еже, квартально, 3%. '^числяе)/

Величина дохода составит 12 тыс. руб. (100 х 4 х 0,03). Будущая %им. ,ост"авит 112 тыс. руб. (100 + 12). ^ денег </

При способе **сложных процентов** будущую стоимость денег опре^ляют (**е**

$$К, = К(1 + N)^1,$$ ^«формул

где К, - будущая стоимость инвестиций;
К - начальная стоимость инвестиций;
N - процентная ставка (норма прибыли по инвестициям);
t — количество периодов начисления процентов (оборотов кагцтала)

Пример.

Сумма вклада на один год - 1 0 0 тыс. руб., процентная ставка на год - 1 2 % годовых с еже¬квартальным начислением процентов с их капитализацией. По истечении года сумма вклада со¬ставит

100000 руб.-(1+0,03)"= 100000руб.-1,126 = 112600 руб.

Используя приведенную формулу расчета сложных процентов, мож¬но определить сумму первоначальных инвестиций при заданной величи¬не будущей стоимости инвестиций. В этом случае формула будет иметь следующий вид:

$$K=\frac{K,}{(1\ \text{на}\neg}$$

Пример.

Следует определить первоначальную сумму инвестиций для получения за год конечной суммы инвестиций в 225 200 руб. при трехпроцентной ставке за квартал.

$$,.\ K=\frac{225200}{(1+0{,}03)^4}=\frac{225200}{1Д26}=200\text{тыс.руб.}$$

Дисконтированную стоимость можно определять, используя данные специальной таблицы (см. приложение 2). В данной таблице по вертика¬ли указаны периоды, а по горизонтали — процентные ставки. На соответ¬ствующем пересечении колонок указаны коэффициенты дисконтирова¬ния.

В нашем примере при t = 4 и N = 3% коэффициент дисконтирования составит 0,888. Умножая дисконтированную стоимость на данный коэф¬фициент, определяют сумму первоначального вклада (225,2 тыс. руб. X x 0,888 = 200 тыс. руб.). Делением первоначальной суммы вклада на ука¬занный коэффициент определяют дисконтированную стоимость (200 тыс. руб.: 0,888 = 225,2 тыс. руб.).

Метод чистой дисконтированной стоимости. Сущность данного ме¬тода заключается в сопоставлении ожидаемых дисконтированных дохо¬дов от инвестиций с величиной первоначальных затрат. Если полученная разница — величина положительная, то проект может быть принят. При отрицательной разнице проект обычно отклоняется. При сравнении не¬скольких проектов предпочтение отдается тому проекту, у которого по¬ложительная разница оказывается большей.

$$\text{ЧДС} = \frac{D_1}{(i7w)} + \frac{D_2}{o\wedge Nf} + \frac{D_3}{o\wedge Nf} + (\text{TTV}\ \sim^{D}\ ^{K},$$

где ЧДС — сумма чистой дисконтированной стоимости;

D\, £>2, £>з, ^п ~ Д^{0X0}ДЫ за соответствующие периоды;

n — последний период;

K — сумма инвестиций.

Пример.

Сумма инвестиций составила 1 млн. руб. сроком на три года. Процентная ставка составляет 10% в год. Планируемые доходы по годам:

первый год	100 тыс. руб.;
второй год	500 тыс. руб.;
третий год	600 тыс. руб.
Итого:	1200 тыс. руб.

$$ЧДС = \frac{100000}{(1+0{,}1)} + \frac{500000}{(1+0{,}1)^2} + \frac{600000}{(1+0{,}1)^3} - 1000000 = -45100 \text{ руб.}$$

или (90 900 + 413 200 + 450 800) - 1 000 000 = -45 100 руб.

В данном примере чистая приведенная стоимость составила отрицательную величину и поэтому проект целесообразно отклонить.

19.8. Вопросы для самоконтроля

1. Какими методами можно определить точку безубыточности производства?
2. Дайте определение «точки безубыточности».
3. Какие задачи можно решать при использовании математического метода определения точки безубыточности?
4. Всегда ли нужно отказываться от производства малорентабельной продукции?
5. Каким образом исчисляют показатель производственного леверидж-жа?
6. Допустимо ли устанавливать цены на отдельные виды продукции и услуги на уровне переменных затрат?
7. Каков порядок определения производственной программы при наличии ограничивающегося фактора?
8. Назовите основные показатели эффективности капитальных вложений.
9. Укажите порядок расчета дисконтированной стоимости при использовании способа простых процентов.
10. Изложите сущность метода чистой дисконтированной стоимости.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет: учеб. А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский и др. / под ред. П. С. Безруких. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2002.

2. *Бахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. 2-е изд., доп. и пер. М.: НКФ Омега-Л; Высшая школа, 2002.

3. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ. /под ред. С. А. Табалиной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994.

4. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет: учеб. М.: ИНФРА-М, 2004.

5. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет и финансовый анализ для менеджеров: учеб. пособие. М.: Дело, 2003.

6. *Кондраков Н. П., Иванова М. А.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2003.

7. Международные стандарты финансовой отчетности. Издание на рус. яз. М.: Аскери-Асса, 1998.

8. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д.* Принципы бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. 496 с.

9. *Шеремет А. Д., Негашев Е. В.* Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М.: ИНФРА-М, 2003.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Утвержден приказом
Министерства финансов Российской Федерации
от 31 октября 2000 г. №94н

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел 1. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел 1/. Производственные запасы		
Материалы	10	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 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. Затраты на производство		
Основное производство	20	

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия
Торсовая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
Раздел V. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги	59	
Раздел VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
Раздел VIII. Финансовые результаты		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам резервов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	

Окончание табл.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

Таблица коэффициентов

% периоды	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%
1	0,990	0,980	0,971	0,962	0,952	0,943	0,935	0,926	0,917	0,909	0,901
2	0,980	0,961	0,943	0,925	0,907	0,890	0,873	0,857	0,842	0,826	0,812
3	0,971	0,942	0,915	0,889	0,864	0,840	0,816	0,794	0,772	0,751	0,731
4	0,961	0,924	0,888	0,855	0,823	0,792	0,763	0,735	0,708	0,683	0,659
5	0,951	0,906	0,863	0,822	0,784	0,747	0,713	0,681	0,650	0,621	0,593
6	0,942	0,888	0,837	0,790	0,746	0,705	0,666	0,630	0,596	0,564	0,535
7	0,933	0,871	0,813	0,760	0,711	0,665	0,623	0,583	0,547	0,513	0,482
8	0,923	0,853	0,789	0,731	0,677	0,627	0,582	0,540	0,502	0,467	0,434
9	0,914	0,837	0,766	0,703	0,645	0,592	0,544	0,500	0,460	0,424	0,391
10	0,905	0,820	0,744	0,676	0,614	0,558	0,508	0,463	0,422	0,386	0,352
11	0,896	0,804	0,722	0,650	0,585	0,527	0,475	0,429	0,388	0,350	0,317
12	0,887	0,789	0,701	0,625	0,557	0,497	0,444	0,397	0,356	0,319	0,286
13	0,879	0,773	0,681	0,601	0,530	0,469	0,415	0,368	0,326	0,290	0,258
14	0,870	0,758	0,661	0,577	0,505	0,442	0,388	0,340	0,299	0,263	0,232
15	0,861	0,743	0,642	0,555	0,481	0,417	0,362	0,315	0,275	0,239	0,209
16	0,853	0,728	0,623	0,534	0,458	0,394	0,339	0,292	0,252	0,218	0,188
17	0,844	0,714	0,605	0,513	0,436	0,371	0,317	0,270	0,231	0,198	0,170
18	0,836	0,700	0,587	0,494	0,416	0,350	0,296	0,250	0,212	0,180	0,153
19	0,828	0,686	0,570	0,475	0,396	0,331	0,277	0,232	0,194	0,164	0,138
20	0,820	0,673	0,554	0,456	0,377	0,312	0,258	0,215	0,178	0,149	0,124
21	0,811	0,660	0,538	0,439	0,359	0,294	0,242	0,199	0,164	0,135	0,112
22	0,803	0,647	0,522	0,422	0,342	0,278	0,226	0,184	0,150	0,123	0,101
23	0,795	0,634	0,507	0,406	0,326	0,262	0,211	0,170	0,138	0,112	0,091
24	0,788	0,622	0,492	0,390	0,310	0,247	0,197	0,158	0,126	0,102	0,082
25	0,780	0,610	0,478	0,375	0,295	0,233	0,184	0,146	0,116	0,092	0,074
30	0,742	0,552	0,412	0,308	0,231	0,174	0,131	0,099	0,075	0,057	0,044
35	0,706	0,500	0,355	0,253	0,181	0,130	0,094	0,068	0,049	0,036	0,026
40	0,672	0,453	0,307	0,208	0,142	0,097	0,067	0,046	0,032	0,022	0,015
45	0,639	0,410	0,264	0,171	0,111	0,073	0,048	0,031	0,021	0,014	0,009
50	0,608	0,372	0,228	0,141	0,087	0,054	0,034	0,021	0,013	0,009	0,005

Приложение 2

дисконтирования

12%	13%	14%	15%	16%	17%	18%	19%	20%	25%	30%	35%
0,893	0,885	0,877	0,870	0,862	0,855	0,847	0,840	0,833	0,800	0,769	0,741
0,797	0,783	0,769	0,756	0,743	0,731	0,718	0,706	0,694	0,640	0,592	0,549
0,712	0,693	0,675	0,658	0,641	0,624	0,609	0,593	0,579	0,512	0,455	0,406
0,636	0,613	0,592	0,572	0,552	0,534	0,516	0,499	0,482	0,410	0,350	0,301
0,567	0,543	0,519	0,497	0,476	0,456	0,437	0,419	0,402	0,328	0,269	0,223
0,507	0,480	0,456	0,432	0,410	0,390	0,370	0,352	0,335	0,262	0,207	0,165
0,452	0,425	0,400	0,376	0,354	0,333	0,314	0,296	0,279	0,210	0,159	0,122
0,404	0,376	0,351	0,327	0,305	0,285	0,266	0,249	0,233	0,168	0,123	0,091
0,361	0,333	0,308	0,284	0,263	0,243	0,225	0,209	0,194	0,134	0,094	0,067
0,322	0,295	0,270	0,247	0,227	0,208	0,191	0,176	0,162	0,107	0,073	0,050
0,287	0,261	0,237	0,215	0,195	0,178	0,162	0,148	0,135	0,086	0,056	0,037
0,257	0,231	0,208	0,187	0,168	0,152	0,137	0,124	0,112	0,069	0,043	0,027
0,229	0,204	0,182	0,163	0,145	0,130	0,116	0,104	0,093	0,055	0,033	0,020
0,205	0,181	0,160	0,141	0,125	0,111	0,099	0,088	0,078	0,044	0,025	0,015
0,183	0,160	0,140	0,123	0,108	0,095	0,084	0,074	0,065	0,035	0,020	0,011
0,163	0,141	0,123	0,107	0,093	0,081	0,071	0,062	0,054	0,028	0,015	0,008
0,146	0,125	0,108	0,093	0,080	0,069	0,060	0,052	0,045	0,023	0,012	0,006
0,130	0,111	0,095	0,081	0,069	0,059	0,051	0,044	0,038	0,018	0,009	0,005
0,116	0,098	0,083	0,070	0,060	0,051	0,043	0,037	0,031	0,014	0,007	0,003
0,104	0,087	0,073	0,061	0,051	0,043	0,037	0,031	0,026	0,012	0,005	0,002
0,093	0,077	0,064	0,053	0,044	0,037	0,031	0,026	0,022	0,009	0,004	0,002
0,083	0,068	0,056	0,046	0,038	0,032	0,026	0,022	0,018	0,007	0,003	0,001
0,074	0,060	0,049	0,040	0,033	0,027	0,022	0,018	0,015	0,006	0,002	0,001
0,066	0,053	0,043	0,035	0,028	0,023	0,019	0,015	0,013	0,005	0,002	0,001
0,059	0,047	0,038	0,030	0,024	0,020	0,016	0,013	0,010	0,004	0,001	0,001
0,033	0,026	0,020	0,015	0,012	0,009	0,007	0,005	0,004	0,001	-	-
0,019	0,014	0,010	0,008	0,006	0,004	0,003	0,002	0,002	-	-	-
0,011	0,008	0,005	0,004	0,003	0,002	0,001	0,001	0,001	-	-	-
0,006	0,004	0,003	0,002	0,001	0,001	0,001	-	-	-	-	-
0,003	0,002	0,001	0,001	0,001	-	-	-	-	-	-	-

СОДЕРЖАНИЕ

Раздел III

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

ПРИЛОЖЕНИЯ