



Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева»

Кафедра управленческого учета и анализа

Составитель

Татьяна Александровна Тюленева

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Электронное учебное пособие

Кемерово 2016

© КузГТУ, 2016

© Т. А. Тюленева, составление, 2016

[Вперед→](#)

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Рецензенты Кучерова Е. В. – кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой управленческого учета и анализа ФГБОУ ВО «Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева»
Заруба Н.А. – доктор социологических наук, профессор, заведующий кафедрой государственного и муниципального управления, председатель учебно-методической комиссии направления 38.04.04 «Государственное и муниципальное управление» ФГБОУ ВО «Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева»

Тюленева, Т. А. Бухгалтерский учет и аудит [Электронный ресурс] : учебное пособие для студентов направления подготовки 38.03.04 «Государственное и муниципальное управление» / сост.: Т. А. Тюленева; КузГТУ. – Кемерово, 2016. – 1 оптический диск (3,21 Мб)

Приведен теоретический материал по дисциплине «Бухгалтерский учет и аудит».

Рекомендовано для выполнения заданий по самостоятельной работе, подготовке к экзамену по дисциплине. Может быть использовано специалистами в области бухгалтерского учета, аудита и преподавателям смежных дисциплин.

Текстовое (символьное) электронное издание

Минимальные системные требования: Частота процессора не менее 1,0 ГГц; ОЗУ 512 Мб; 20 Гб HDD; операционная система Windows XP; CD-ROM 4-скоростной; ПО для чтения файлов PDF-формата; SVGA-совместимая видеокарта; мышь.

© КузГТУ, 2016

© Т. А. Тюленева, составление, 2016

[Вперед→](#)

Сведения о программном обеспечении, которое использовано для создания электронного издания MS Word

Сведения о технической подготовке материалов для электронного издания Редактор 3. М. Савина

Объем издания в единицах измерения объема носителя, занятого цифровой информацией (байт, Кб, Мб) 3,21 мегабайт

Комплектация издания (количество носителей, наличие сопроводительной документации) 1 CD-диск, без сопроводительной документации

Наименование и контактные данные юридического лица, осуществившего запись на материальный носитель Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева»
650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28
Тел./факс: 8(3842) 58-35-84

[Вперед→](#)

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие.....	5
Тема 1. Сущность и содержание бухгалтерского учета.....	7
Тема 2. Бухгалтерский учет имущества предприятия	46
Тема 3. Бухгалтерский учет собственного капитала и расчетных операций.....	112
Тема 4. Основы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности	164
Тема 5. Основы аудиторской деятельности	204
Список литературы	249

Предисловие

Бухгалтерский учет служит связующим звеном между хозяйственной деятельностью и людьми, принимающими решения. Он измеряет хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования, обрабатывает полученные сведения, сохраняя до нужного момента, и перерабатывает их таким образом, чтобы они стали полезной информацией, передает посредством отчетов информацию тем, кто использует ее для принятия решений. Иначе говоря, данные о хозяйственной деятельности являются входом в систему бухгалтерского учета, а полезная информация для лиц, принимающих решения, – выходом из нее.

Бухгалтерский учет на современном этапе – это финансовый центр управленческой информационной системы, позволяющий как администрации, так и внешним пользователям иметь полную картину хозяйственной деятельности предприятия.

В деловом мире бухгалтерский учет – важнейший компонент бизнеса, позволяющий менеджерам, инвесторам, акционерам, пайщикам, банкирам получить необходимую информацию для принятия оптимальных управленческих решений в условиях постоянно изменяющейся конъюнктуры рынка.

Бухгалтерский учет является важным звеном в формировании экономической политики организации и одним из главных механизмов управления и планирования финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, знание бухгалтерского учета необходимо для успешной работы всех категорий работников финансовых, экономических и управленческих служб, а также студентам, приступающим к изучению бухгалтерского учета.

Переход России на рыночные условия хозяйствования обусловил возрождение ряда правовых институтов, к которым относится и финансовый институт аудита. Это, в свою очередь, потребовало разработки нового, адекватного финансово-экономическим потребностям общества механизма правового регулирования аудиторской деятельности в соответствии с законодательством все большее число хозяйствующих субъектов подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. В связи с этим актуальным является изучение вопросов организации аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Учебное пособие «Бухгалтерский учет и аудит» является частью учебно-методического комплекса дисциплины, изучаемой студентами направления подготовки «Государственное и муниципальное управление», основная цель которой – формирование у студентов представления

о принципах организации и ведения бухгалтерского учета активов, обязательств и операций, приводящих к их изменению, а также о принципах организации и проведения аудита.

В учебном пособии описываются предмет, объекты и методы бухгалтерского учета, порядок ведения бухгалтерского учета отдельных видов активов, обязательств и собственного капитала, расчетных операций, формирования отчетности, а также раскрываются порядок организации и проведения аудита. В конце каждой темы приведены вопросы и задания для самоконтроля освоения изученного материала.

Учебное пособие составлено в соответствии с программой дисциплины «Бухгалтерский учет и аудит» направления подготовки бакалавров «Государственное и муниципальное управление» и может быть использовано для самостоятельного изучения теоретического материала и выполнения заданий по самостоятельной работе, подготовке к сдаче экзамена и в дальнейшем для решения профессиональных задач в области бухгалтерского учета и аудита.

[Вернуться к оглавлению](#)

Тема 1. Сущность и содержание бухгалтерского учета

Содержание темы:

1. *Хозяйственный учет, его виды. Пользователи бухгалтерской информации*

2. [Предмет, объекты и методы бухгалтерского учета](#)

3. [Счета и двойная запись](#)

4. [Бухгалтерский баланс. Изменения баланса](#)

5. [Обобщение учетной информации для составления бухгалтерской отчетности](#)

[Вопросы для самоконтроля освоения темы 1](#)

[Задания для самоконтроля освоения темы 1](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

1. Хозяйственный учет, его виды.

Пользователи бухгалтерской информации

Основой существования и развития любого общества является материальное производство. Производственная и хозяйственная деятельность хозяйствующего субъекта состоит из четырех взаимосвязанных процессов.

1. Производство – процесс создания материальных благ, необходимых человеческому обществу. В ходе процесса производства происходит соединение рабочей силы со средствами труда и создается готовая продукция для производственного и личного потребления. В бухгалтерском учете отражаются все затраты по ее изготовлению, контролируются их целесообразность и целевое использование. На этой стадии закладывается будущая прибыль организации.

2. Распределение – это связующее звено между производством и потреблением. При распределении готового продукта устанавливается его доля, направляемая на возмещение потребленных средств производства (приобретение израсходованных материалов, восстановление износившихся машин и оборудования), выплату заработной платы рабочим, налога на прибыль и расширение производства.

3. Обмен (обращение) – процесс, в результате которого готовые продукты и услуги передаются от производителей к потребителям. Произведенные продукты и услуги служат для удовлетворения как производственного, так и непроизводственного потребления.

4. Потребление – процесс, который состоит в использовании продукта и услуг по назначению. Различают производственное потребление (потребление средств производства для создания материальных благ) и

непроизводственное (потребление продуктов в непроизводственной сфере и потребление для личных нужд населения).

Процессы производства, обращения, распределения и потребления непрерывно повторяются, а обществу на всех этапах его развития необходима информация, характеризующая эти процессы.

Для получения достоверных сведений о ходе хозяйственных процессов организуется хозяйственный учет. В широком смысле хозяйственный учет представляет собой информационную систему в управлении экономическим субъектом, в которой на основе научно обоснованных процедур фиксируется, измеряется, обрабатывается, накапливается, группируется по определенным правилам и стандартам информация о количественных и качественных характеристиках всех совершаемых в экономике предприятия процессов и состоянии хозяйственных (учетных) объектов для управления ими.

Объектами хозяйственного учета являются процессы материального производства, совершаемые в условиях определенного экономического строя.

Хозяйственный учет традиционно объединяет в себе три вида учета: оперативный, бухгалтерский и статистический. Виды хозяйственного учета взаимосвязаны и дополняют друг друга, формируемая ими информация имеет различную степень точности и используется в строгом соответствии с назначением и задачами каждого из них.

Оперативный учет – система регистрации определенной хозяйственной операции на месте и в момент ее совершения с целью получения систематической информации на отдельных участках хозяйственной деятельности. Оперативный учет используется для регистрации, наблюдения и контроля отдельных явлений финансово-хозяйственной деятельности организации с целью повседневного руководства ею. С помощью оперативного учета в организациях осуществляют повседневный оперативный контроль за ходом выпуска и продажи продукции и расходованием фонда заработной платы, своевременным приобретением материальных ценностей, осуществлением расчетов с поставщиками и покупателями и т. д. Такая информация необходима для соответствующих оперативных выводов и разработки конкретных рекомендаций, устраняющих негативные тенденции и выявляющих дополнительные резервы с последующим их использованием в производстве.

Статистический учет – учет однородных массовых явлений и процессов в рамках всего общества связан с другими видами хозяйственного учета, использует данные оперативного и бухгалтерского учета, имеет

свои особые приемы сбора данных (переписи, анкеты, опросы) и способы их обработки (группировка, сводка, исчисление различных показателей: средних, индексов, коэффициентов корреляции и т. п.). Данные статистического учета используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разрезе отдельных организаций, экономического региона и страны.

Бухгалтерский учет согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основное отличие бухгалтерского учета от оперативного и статистического состоит в том, что сфера его применения ограничивается рамками юридического лица. При этом он шире, чем оперативный учет, отражающий только отдельные стороны предпринимательской деятельности, но уже в сравнении со статистическим учетом, изучающим разные стороны экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки. Другой отличительной чертой бухгалтерского учета является то, что он базируется на всей информации о хозяйствующем субъекте, что делает его сплошным и непрерывным во времени.

Развитие рыночной экономики и процессы интеграции России в мировую экономику обусловили объективную необходимость выделения в составе бухгалтерского учета финансового, управленческого и налогового учета.

Финансовый учет необходим для обобщения результатов работы хозяйствующего субъекта для внешних пользователей, поэтому порядок составления и обработки информации регламентируется и подчиняется стандартным принципам.

Управленческий учет необходим для представления информации о затратах и результатах деятельности экономического субъекта, его отдельных структурных подразделений и предназначен для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

Управленческий учет является поставщиком внутренней информации для целей внутрихозяйственного планирования, контроля, оценки текущих изменений (отклонений), для принятия управленческих решений в нестандартных ситуациях при выработке стратегии и тактики организации.

Понятие «налоговый учет» в России введено главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации; установлены требования ве-

дения налогового учета, цель которого – формирование информации для контроля за правильностью исчисления и уплаты в бюджет налогов. Данные налогового учета по отношению к данным бухгалтерского учета во многом вторичны.

Бухгалтерский учет осуществляется на всех стадиях производственно-финансовой деятельности организации.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства – при осуществлении организацией хозяйственных операций и целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов и соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

Функции бухгалтерского учета

1. Контрольная функция имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью, наличием и движением имущества организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью бухгалтерского учета осуществляются три вида контроля – предварительный, текущий и последующий.

2. Информационная функция – одна из главных функций бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет является основным источником информации, поставляемой разным уровням управления. На ее основе принимаются соответствующие решения. Для того чтобы получаемая информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной. Информация должна содержать только необходимые данные, что позволяет быстрее изучать их, принимать оптимальные управленческие решения.

3. Обеспечение сохранности имущества – функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия разных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок: наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники; совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений; использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

4. Аналитическая функция в условиях развития рыночных отношений позволяет изучить перспективы развития данного хозяйственного органа, вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути совершенствования всех направлений хозяйственной деятельности.

Учетная информация служит основой для принятия управленческих и финансовых решений как внутри организации, так и вовне. При этом она обеспечивает выполнение таких важнейших функций, как информация, планирование, контроль, сохранность и анализ. Существуют внутренние и внешние пользователи бухгалтерской информации.

Внутренние пользователи – лица, занятые в аппарате управления, собственники, менеджеры, которым необходима учетная информация для осуществления планирования, контроля и оценки деловых операций.

Внешние пользователи – сторонние потребители информации с прямым или косвенным финансовым интересом. Они подразделяются на следующие группы:

- лица, не работающие в организации, но прямо заинтересованные в успешной ее деятельности (акционеры, инвесторы, кредиторы, покупатели);
- лица, непосредственно не принимающие участия в работе организации, но имеющие косвенный финансовый интерес – налоговая служба, государственные органы управления, различные финансовые институты и участники фондового рынка (страховые компании, биржи, дилеры и др.);
- лица, не имеющие финансового интереса, кроме делового сотрудничества: аудиторские фирмы, органы статистики, арбитраж и др.

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся федеральные стандарты, отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта. До

утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Центральным банком Российской Федерации (табл. 1–3).

Таблица 1 – Положения по бухгалтерскому учету

Номер положения	Положение по бухгалтерскому учету	Нормативный акт, утвердивший положение
	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации	Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н
ПБУ 1/2008	Учетная политика организации	Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н
ПБУ 2/2008	Учет договоров строительного подряда	Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н
ПБУ 3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н
ПБУ 5/01	Учет материально-производственных запасов	Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н
ПБУ 6/01	Учет основных средств	Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	Приказ Минфина России от 25.11.1998 № 56н
ПБУ 8/2010	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н
ПБУ 9/99	Доходы организации	Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н
ПБУ 10/99	Расходы организации	Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н
ПБУ 11/2008	Информация о связанных сторонах	Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н
ПБУ 12/2010	Информация по сегментам	Приказ Минфина России от 08.11.2010 № 143н
ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи	Приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н
ПБУ 14/2007	Учет нематериальных активов	Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н
ПБУ 15/2008	Учет расходов по займам и кредитам	Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н
ПБУ 16/02	Информация по прекращаемой деятельности	Приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н
ПБУ 17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений	Приказ Минфина России от

Номер положения	Положение по бухгалтерскому учету	Нормативный акт, утвердивший положение
		10.12.2002 № 126н
ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности	Приказ Минфина России от 24.11.2003 № 105н
ПБУ 21/2008	Изменения оценочных значений	Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н
ПБУ 22/2010	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности	Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н
ПБУ 23/2011	Отчет о движении денежных средств	Приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н
ПБУ 24/2011	Учет затрат на освоение природных ресурсов Внимание! Вступает в силу с бухгалтерской отчетности 2012 года	Приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н
	Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций	Письмо Минфина России от 30.12.1993 № 160

Таблица 2 – Нормативные документы, утвердившие планы счетов экономических субъектов и инструкции по их применению

План счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению	Нормативный акт
План счетов бухгалтерского учета в кредитных организациях	Положение Банка России от 16.07.2012 № 385-П
План счетов бухгалтерского учета автономных учреждений	Приказ Минфина РФ от 23.12.2010 № 183н
Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений	
План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений	Приказ Минфина РФ от 16.12.2010 № 174н
Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений	
План счетов бюджетного учета	Приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н
Инструкция по применению Плана счетов бюджетного учета	
Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений	Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н
Инструкция по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений	
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций	Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н
Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций	
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса	Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 № 654
Методические рекомендации по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса	

**Таблица 3 – Методические указания (рекомендации)
по бухгалтерскому учету и инструкции по их применению**

Методические указания (рекомендации)	Нормативный акт
Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию	Приказ Минфина России от 21.03.2000 № 29н
Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности	Приказ Минфина России от 30.12.1996 № 112
Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов	Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств	Приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н
Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды	Приказ Минфина России от 26.12.2002 № 135н
Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций	Приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н
Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства	Приказ Минфина России от 21.12.1998 № 64н
Указания по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом	Приказ Минфина России от 28.11.2001 № 97н

[Вернуться к началу темы](#)

2. Предмет, объекты и методы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет как наука имеет свой предмет и метод исследования. Раскрытие и определение предмета и метода бухгалтерского учета позволяет установить его содержание и отличие от других предметов. Содержание предмета бухгалтерского учета определяется экономической сущностью учитываемых объектов.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организации, ее обязательства источники формирования имущества и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе финансово-хозяйственной.

Так как бухгалтерский учет дает обширный информационный материал для внутренних и внешних пользователей, следовательно, предметом бухгалтерского учета является упорядоченная и регламентированная информационная система, отражающая совокупность имущества по составу и размещению, обязательства (собственные и заемные), хозяйственные операции и результаты деятельности организации в денежном выражении с целью выполнения намеченных планов.

В основу классификации имущества положен признак функциональной роли в процессе кругооборота, обусловленный содержанием и экономическими функциями имущества (рис. 1). В основу классификации источников положен признак собственности имущества (рис. 2).

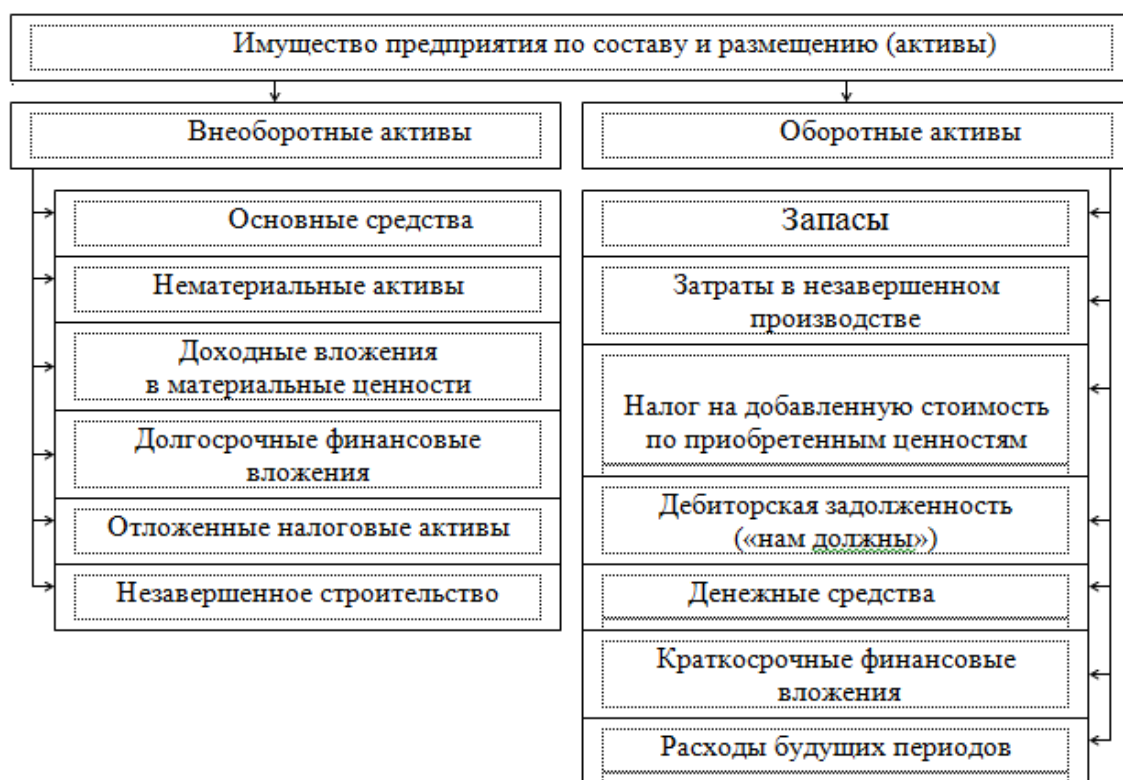


Рис. 1. Классификация имущества предприятия по составу и размещению

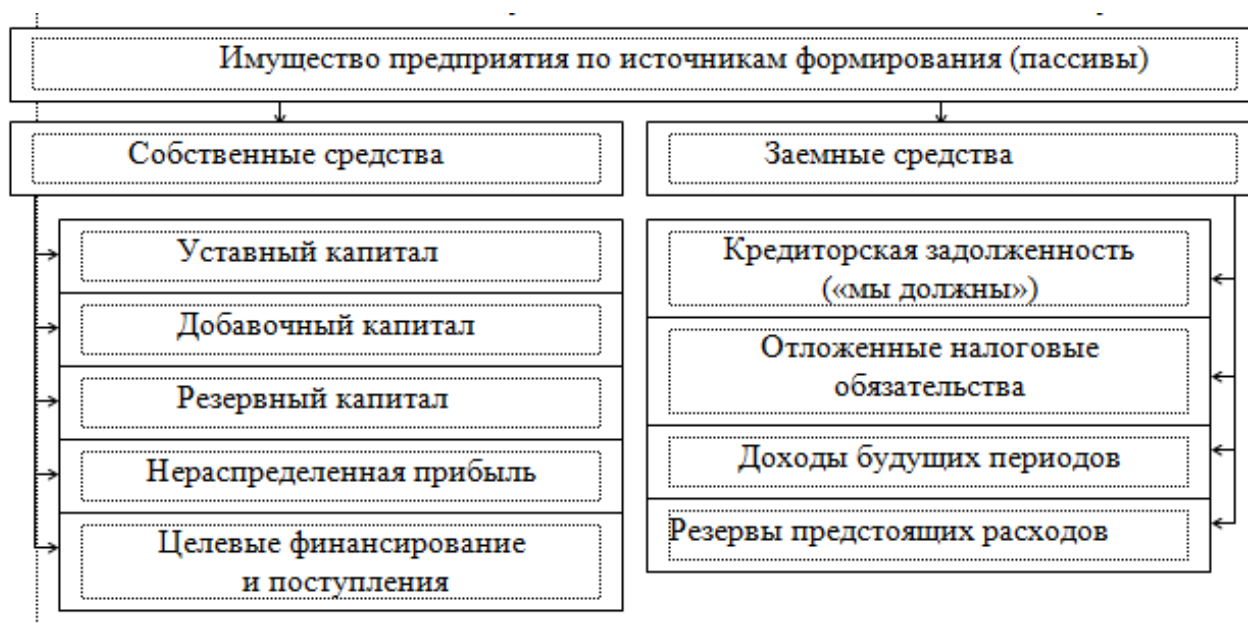


Рис. 2. Классификация имущества предприятия по источникам формирования и целевому назначению

Другой объект бухгалтерского учета, являющегося составной частью его предмета, – хозяйственные процессы, которые складываются из различных хозяйственных операций, представляющих собой отдельные факты или действия предпринимательской деятельности, вызывающие изменения в количестве, составе, размещении, использовании активов и

пассивов. Объединенные по стадиям кругооборота хозяйственные операции образуют хозяйственные процессы: заготовления, производства, продажи:

– процесс заготовления состоит из таких хозяйственных операций, как поступление материалов от поставщиков, оплаты транспортных расходов по их доставке;

– процесс производства состоит из хозяйственных фактов и действий по формированию информации о фактической себестоимости производимой продукции, работ, услуг: включение начисленной оплаты труда, списание израсходованных материалов при изготовлении продукции, выполнении работ и оказании услуг, включение части стоимости основных средств, нематериальных активов через амортизацию;

– процесс продажи состоит из таких хозяйственных фактов и действий, как предъявление счета-фактуры за отгруженную продукцию, поступление денег на расчетный счет от покупателей продукции, определение суммы прибыли или убытка от этой продажи.

Таким образом, в более конкретном толковании предметом бухгалтерского учета являются имеющие денежную оценку активы, пассивы и хозяйственные процессы предпринимательской деятельности.

Бухгалтерский учет применяет систему особых способов исследования, которые являются составными частями, элементами его метода.

Метод бухгалтерского учета – совокупность приемов и способов, с помощью которых в бухгалтерском учете отражаются движение и состояние хозяйственных средств и источников их образования.

Методологическую основу организации бухгалтерского учета составляют приемы, которые вытекают из содержания этапов учетного процесса, а именно: наблюдения, измерения, группировки и обобщения.

1. Документация – письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции или праве на ее совершение. На каждую хозяйственную операцию или группу однородных операций составляют оправдательный документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

2. Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств в натуре, финансовых обязательств организации и сопоставление полученных данных о них с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей и их уточнения в случае выявленных расхождений. Инвентаризация прово-

дится путем пересчета, перемеривания, взвешивания, сверки расчетов на основании документов.

3. Оценка – способ денежного выражения имущества и обязательств организации путем суммирования затрат для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Она позволяет организации обобщать в едином стоимостном показателе различные виды материальных ценностей, например, сумму в необоротных и оборотных активах, определяет общую сумму находящихся в ее распоряжении ценностей.

4. Калькуляция – способ группировки затрат и исчисления себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

5. Система счетов – это способ группировки, отражения хозяйственных средств, их источников и текущий учет однородных хозяйственных операций. Счета служат для группировки учетных объектов по признаку однородности их экономического содержания. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета: вид хозяйственных средств или их источников, или хозяйственный процесс. Счета в их совокупности представляют систему формирования и сохранения информации, необходимую для принятия управленческих решений.

6. Двойная запись – взаимосвязанное отражение изменений объектов бухгалтерского учета по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме. Она позволяет отразить на счетах взаимную связь объектов учета, хозяйственных операций.

7. Балансовое обобщение является способом обобщения и группировки хозяйственных средств организации (по видам и размещению, источникам формирования и целевому назначению) в денежном измерителе.

8. Бухгалтерская отчетность – это единая система информации об имущественном и финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, составляемая за определенный период времени на основании данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Все перечисленные и применяемые в бухгалтерском учете способы исследования органически связаны друг с другом. [Вернуться к началу темы](#)

3. Счета и двойная запись

Важнейшим элементом метода бухгалтерского учета являются система счетов. С помощью системы счетов разнородные активы хозяйствующего субъекта, обязательства и хозяйственные операции систематизируются по экономически однородным группам. Использование счетов в бухгалтерском учете позволяет осуществить текущий контроль за пра-

вильностью отражения хозяйственных операций. Информация, формируемая на счетах бухгалтерского учета, является основой для составления баланса и других форм отчетности.

Бухгалтерский счет – основная единица хранения информации, которая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений. Счета бухгалтерского учета – это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу и размещению, по источникам его образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

Каждый счет предназначен для отражения конкретных объектов бухгалтерского учета. На счетах на основании первичных документов накапливаются и систематизируются текущие данные только по однородным хозяйственным операциям.

Для каждого вида имущества, обязательства и операции открываются отдельные счета со своим наименованием и цифровым номером (шифром), которые соответствуют каждой статье баланса, например, 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и др.

Каждый счет представляет собой двухстороннюю таблицу: левая сторона счета – дебет (от лат. «должен»), правая сторона – кредит (от лат. «верит»).

Каждый счет имеет остаток на начало периода (сальдо начальное) и остаток на конец периода (сальдо конечное). Кроме этого по дебету и по кредиту определяются обороты за период.

В зависимости от содержания бухгалтерские счета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные.

Активные счета – счета, которые предназначены для учета имущества по наличию, составу и размещению, счета (статьи) расположены в активной части баланса. Они имеют следующее строение: остаток по счету может быть только дебетовым, оборот по дебету означает поступление активов, а оборот по кредиту – их использование (выбытие), (рис.3).

Конечное сальдо (дебетовое) C_k по активным счетам за отчетный период определяется так: к начальному сальдо по дебету (дебетовое) C_n прибавляют итоги оборотов по дебету и вычитают итоги оборотов по кредиту. На активном счете сальдо конечное меньше нуля быть не может, так как нельзя потратить активы больше, чем их было на момент совершения хозяйственных операций.

<i>A</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
C_n	
+	–
<i>Оборот по дебету</i>	<i>Оборот по кредиту</i>
$C_k = C_n + \text{Оборот по Дебету} - \text{Оборот по кредиту}$	

Рис. 3. Схема активного счета

Все счета источников образования активов – пассивные. Пассивные счета (статьи) расположены в пассивной части баланса. Они имеют следующее строение: начальный остаток всегда показывается по кредиту (кредитовое сальдо), на этой же стороне счета отражается и увеличение источника, уменьшение источников – по дебету (рис. 4).

Конечное сальдо (кредитовое) C_k определяется так: к начальному остатку (кредитовое) C_n прибавляют обороты по кредиту и вычитают обороты по дебету. На пассивном счете сальдо конечное (C_k) меньше нуля быть не может, так как нельзя израсходовать источников больше, чем их было на момент совершения хозяйственной операции.

<i>П</i>	
<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
	C_n
–	+
<i>Оборот по дебету</i>	<i>Оборот по кредиту</i>
$C_k = C_n + \text{Оборот по кредиту} - \text{Оборот по дебету}$	

Рис. 4. Схема пассивного счета

Кроме активных и пассивных счетов, в практике бухгалтерского учета используются активно-пассивные счета, которые могут иметь дебетовое или кредитовое сальдо одновременно. Если активно-пассивному счету выведено одно сальдо, то оно является результативным и показывает конечный итог от противоположных операций. Например, на счете 99 «Прибыль и убытки» отражаются как прибыли, так и убытки, но в конце месяца выводится окончательный финансовый результат – прибыль (если сальдо кредитовое) или убыток (если сальдо дебетовое). В отдельных случаях в активно-пассивных счетах результативное сальдо вывести нельзя, это бывает тогда, когда результативное сальдо искажает учетные показатели. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могли бы заменить два счета: «Расчеты с дебиторами» – активный счет и «Расчеты с кредиторами» – пассивный счет. Необходимость учитывать эти расчеты на одном счете объясняется постоянным изменением во вза-

имных расчетах, дебитор может стать кредитором и наоборот, и разбивать этот счет на два отдельных нецелесообразно.

Между счетами и балансом существует взаимосвязь:

– каждой статье баланса, как правило, соответствует счет, кроме случаев, когда отдельные статьи отражают данные нескольких счетов. Например, статья «Запасы и затраты» включает остатки по счетам: 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» и 97 «Расходы будущих периодов»:

– некоторые счета представлены в балансе несколькими статьями (например, счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в зависимости от характера сальдо по нему может отражаться в активе баланса по статье «Дебиторская задолженность» и в пассиве баланса по статье «Кредиторская задолженность»);

– счета подразделяются на активные и пассивные по принадлежности статей баланса, по которым отражаются их остатки;

– остатки активов и источников их формирования показываются на счетах на той же стороне, что и в балансе; суммы остатков по всем активным счетам равны итогу актива (валюте) баланса, а по всем пассивным счетам – итогу пассива (валюте) баланса;

– баланс составляется на основании данных счетов бухгалтерского учета, а счета открываются на основании данных баланса.

Для руководства хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию об объектах бухгалтерского учета различной степени детализации. Поэтому для получения различных по степени обобщения данных в бухгалтерском учете используются три группы счетов: синтетические, аналитические и субсчета.

Синтетические счета служат для укрупненной группировки и учета однородных объектов, а аналитические – для подробной их характеристики.

Отражение объектов бухгалтерского учета на синтетических счетах называется синтетическим учетом, а отражение их на аналитических счетах – аналитическим.

Синтетические счета содержат обобщенные показатели об имуществе, обязательствах и операциях организации по экономически однород-

ным группам, выраженные в денежном измерителе. К синтетическим счетам относятся: 01 «Основные средства»; 10 «Материалы» и др.

Аналитические счета детализируют содержание синтетических счетов, отражая данные по отдельным видам имущества, обязательств и операций, выраженных в натуральных, денежных и трудовых измерителях. В частности, по счету 41 «Товары» следует знать не только общее количество товаров, но и конкретно наличие и местонахождение каждого вида товара или группы товаров, а по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – не только общую задолженность, но и конкретную задолженность по каждому поставщику отдельно.

Субсчета (синтетические счета 2 порядка), являясь промежуточными счетами между синтетическими и аналитическими, предназначены для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Учет в них ведется в натуральных и в денежных измерителях. Несколько аналитических счетов составляют один субсчет, а несколько субсчетов – один синтетический счет.

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами выражается в следующем:

- аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов;
- операция, записанная по синтетическому счету, должна быть обязательно отражена и на соответствующих аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету;
- на синтетическом счете операция записывается общей суммой, а на аналитических счетах – частными суммами, дающими в итоге ту же общую сумму;
- запись в аналитическом счете производится на ту же сторону, что и в синтетическом счете, то есть их строение одинаково.

Поэтому начальный и конечный остатки, а также обороты по дебету и кредиту синтетического счета должны быть равны общим суммам соответствующих остатков и оборотов аналитических счетов, открытых в его развитие.

Часть счетов синтетического учета, отражающая имущество или источник его образования, не требует дальнейшей детализации. Такие синтетические счета не имеют аналитических счетов. К ним относятся, например, счета «Касса», «Расчетные счета».

Количество синтетических счетов и субсчетов определяется потребностями составления отчетности. Количество и состав аналитических счетов обусловлены целями и задачами управления хозяйствующим субъектом.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой упорядоченную номенклатуру перечня синтетических счетов, который должны применять и соблюдать все предприятия и организации (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, осуществляющих учет методом двойной записи. Использование Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций дает возможность осуществлять в учете регистрацию и группировку фактов хозяйственной жизни конкретной фирмы.

План счетов бухгалтерского учета дает возможность установить, какой конкретно объект надо учитывать на том или ином счете.

В основе организации бухгалтерского учета на любом предприятии лежит план счетов. Им обязаны руководствоваться предприятия и организации различных отраслей народного хозяйства: промышленности, сельского хозяйства, транспорта и т. д.

План счетов представляет собой строго иерархическую структуру, основу которой составляют синтетические счета (счета первого порядка) и субсчета (счета второго порядка). Причем если ведение счетов и указание их нумерации является строго обязательным, то использование в текущем учете субсчетов и аналитических счетов такой жесткой регламентации не предусматривает; их можно исключать, объединять, вводить новые. В Плате счетов по каждому синтетическому счету дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. Типовая схема закладывается в соответствующие программы при разработке автоматизированных систем учета.

В Плате счетов бухгалтерского учета счета группируются по разделам в соответствии с их экономическим содержанием. В основе данной группировки лежит экономическая классификация объектов учета. План счетов, введенный в действие с 1 января 2001 г., в настоящее время включает 8 разделов, объединяющих 62 синтетических счета.

Раздел I. Внеоборотные активы.

Раздел II. Производственные запасы.

Раздел III. Затраты на производство.

Раздел IV. Готовая продукция и товары.

Раздел V. Денежные средства.

Раздел VI. Расчеты.

Раздел VII. Капитал.

Раздел VIII. Финансовые результаты.

Каждый счет, представленный в соответствующем разделе, помимо наименования обозначен шифром (кодом). Сделано это с целью сокраще-

ния учетных записей, так как указание шифра позволяет отказаться от наименования счета. Предусмотрен серийный способ шифровки. Определенный набор шифров счетов формирует содержание соответствующего раздела. Шифры счетов обозначаются двузначными числами от 01 до 99 (табл. 4).

Таблица 4 – План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (балансовые счета)

Счет		Субсчет	
№	Наименование	№	Наименование
Раздел 1. Внеоборотные активы			
01	Основные средства		По видам основных средств
02	Амортизация основных средств		
03	Доходные вложения в материальные ценности		По видам материальных ценностей
04	Нематериальные активы		По видам нематериальных активов и расходов на НИ-ОКТР
05	Амортизация нематериальных активов		
07	Оборудование к установке		
08	Вложения во внеоборотные активы	01	Приобретение земельных участков
		02	Приобретение объектов природопользования
		03	Строительство объектов основных средств
		04	Приобретение объектов основных средств
		05	Приобретение нематериальных активов
		06	Перевод молодняка животных в основное стадо
		07	Приобретение взрослых животных
		08	Выполнение НИОКТР
09	Отложенные налоговые активы		
Раздел 2. Производственные запасы			
10	Материалы	01	Сырье и материалы
		02	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
		03	Топливо
		04	Тара и тарные материалы
		05	Запасные части
		06	Прочие материалы
		07	Материалы, переданные в переработку на сторону
		08	Строительные материалы
		09	Инвентарь и хозяйственные принадлежности
		10	Специальная оснастка и специальная одежда на складе
		11	Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
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		
19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	01	Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств
		02	Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам

Счет		Субсчет	
№	Наименование	№	Наименование
		03	Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел 3. Затраты на производство			
20	Основное производство		
21	Полуфабрикаты собственного производства		
23	Вспомогательные производства		
25	Общепроизводственные расходы		
26	Общехозяйственные расходы		
28	Брак в производстве		
29	Обслуживающие производства и хозяйства		
Раздел 4. Готовая продукция и товары			
40	Выпуск продукции (работ, услуг)		
41	Товары	01	Товары на складах
		02	Товары в розничной торговле
		03	Тара под товаром и порожня
		04	Покупные изделия
42	Торговая наценка		
43	Готовая продукция		
44	Расходы на продажу		
45	Товары отгруженные		
46	Выполненные этапы по незавершенным работам		
Раздел 5. Денежные средства			
50	Касса	01	Касса организации
		02	Операционная касса
		03	Денежные документы
51	Расчетные счета		
52	Валютные счета		
55	Специальные счета в банках	01	Аккредитивы
		02	Чековые книжки
		03	Депозитные счета
57	Переводы в пути		
58	Финансовые вложения	01	Паи и акции
		02	Долговые ценные бумаги
		03	Предоставленные займы
		04	Вклады по договору простого товарищества
59	Резервы под обесценение финансовых вложений		
Раздел 6. Расчеты			
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		
62	Расчеты с покупателями и заказчиками		
63	Резервы по сомнительным долгам		
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам		По видам кредитов и займов
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам		По видам кредитов и займов
68	Расчеты по налогам и сборам		По видам налогов и сборов
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	01	Расчеты по социальному страхованию
		02	Расчеты по пенсионному обеспечению
		03	Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		

Счет		Субсчет	
№	Наименование	№	Наименование
71	Расчеты с подотчетными лицами		
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	01	Расчеты по предоставленным займам
		02	Расчеты по возмещению материального ущерба
75	Расчеты с учредителями	01	Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал
		02	Расчеты по выплате доходов
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	01	Расчеты по имущественному и личному страхованию
		02	Расчеты по претензиям
		03	Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам
		04	Расчеты по депонированным суммам
77	Отложенные налоговые обязательства		
79	Внутрихозяйственные расчеты	01	Расчеты по выделенному имуществу
		02	Расчеты по текущим операциям
		03	Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел 7. Капитал			
80	Уставный капитал		
81	Собственные акции (доли)		
82	Резервный капитал		
83	Добавочный капитал		
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		
86	Целевое финансирование		По видам финансирования
Раздел 8. Финансовые результаты			
90	Продажи	01	Выручка
		02	Себестоимость продаж
		03	Налог на добавленную стоимость
		04	Акцизы
		09	Прибыль / убыток от продаж
91	Прочие доходы и расходы	01	Прочие доходы
		02	Прочие расходы
		09	Сальдо прочих доходов и расходов
94	Недостачи и потери от порчи ценностей		
96	Резервы предстоящих расходов		По видам резервов
97	Расходы будущих периодов		По видам расходов
98	Доходы будущих периодов	01	Доходы, полученные в счет будущих периодов
		02	Безвозмездные поступления
		03	Предстоящие поступления по недостачам, выявленным за прошлые годы
		04	Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
99	Прибыли и убытки		

Обособленную группу составляют забалансовые счета, состоящие из 11 счетов. Забалансовые счета в силу своей специфики в плане счетов, выделены обособленно и раскрывают информацию о наличии и движении имущества, не принадлежащего предприятию. Однако исходя из содержания фактов хозяйственной деятельности временно находятся в его пользовании или распоряжении. Здесь находятся также счета, на которых ведется учет и контроль за отдельными хозяйственными операциями эко-

номического субъекта, его условных прав и обязательств. Забалансовые счета имеют трехзначную нумерацию. Например, счета 001 «Арендованные основные средства», 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» и т. д. Субсчета к забалансовым счетам не предусмотрены, так как в этом нет необходимости. На них отсутствует двустороннее движение учитываемых объектов. Поэтому счет закрывается в одностороннем порядке, и записи на нем ведутся по простой системе, то есть только по дебету счета или только по кредиту счета.

Отражение многообразных хозяйственных операций с целью их группировки и контроля осуществляется на большом количестве счетов. Важным условием правильного применения счетов бухгалтерского учета является их классификация. В бухгалтерском учете выделяют три наиболее существенных признака группировки счетов: экономическое содержание, назначение и структура, отношение к балансу.

В основу первой группировки положено экономическое содержание объектов бухгалтерского учета, отражаемых на счетах. Она показывает принадлежность счетов по экономической однородности к хозяйственным средствам, источникам их образования и хозяйственным процессам. По экономическому содержанию объектов учета счета делятся на три группы:

1. Счета для учета хозяйственных средств подразделяются на четыре группы:

– счета для учета внеоборотных активов (01, 02, 03, 04, 05, 07, 08, 09, 58, 59);

– счета для учета оборотных активов (10, 11, 14, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 28, 29, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 50, 51, 52, 55, 57, 58, 59, 60, 62, 63, 68, 69, 71, 73, 75, 76, 79, 81, 94, 97)

2. Счета для учета источников хозяйственных средств подразделяются на две группы:

– счета для учета источников собственных средств (80, 82, 83, 84, 86, 96, 98, 99);

– счета для учета источников заемных (привлеченных) средств (60, 62, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 75, 76, 77, 79).

3. Счета для учета хозяйственных процессов подразделяются на три подгруппы:

– счета для учета процесса снабжения (15, 16);

– счета для учета процесса производства (25, 26, 40);

– счета для учета процесса продажи готовой продукции (90, 91).

Классификация счетов по назначению и структуре предусматривает подразделение счетов в зависимости от их непосредственной функции в учетном процессе и отражение на них тех или иных результатов. Классификация показывает, каково строение счетов, для получения каких показателей они используются, как получить эти показатели. По назначению и структуре счета делят на пять групп:

1) Основные счета применяют для учета наличия и движения хозяйственных средств и их источников. К ним относятся материальные, нематериальные, денежные счета, учета капитала. Все материальные, нематериальные и денежные счета – активные. Дебетовое сальдо показывает остаток ценностей на начало или конец отчетного периода, оборот по дебету – поступление, а оборот по кредиту – выбытие ценностей

– денежные счета отражают операции по приходу, расходу и перечислению денежных средств (50, 51, 52, 55, 57);

– нематериальные счета предназначены для отражения ценностей, которые, как правило, не имеют физически осязаемой ценности (04);

– материальные счета предназначены для учета и контроля за движением материальных ценностей. На них отражают операции по поступлению и расходованию материальных ценностей. Особенностью этих счетов является то, что количественный учет по ним обязателен, и наличие этих ценностей систематически проверяется путем инвентаризации (01, 03, 21, 41, 43, 58, 81).

– счета для учета капитала предназначены для отражения операций по формированию и использованию различных видов капитала предприятия (80, 82, 83, 84). Все данные счета – пассивные. По кредиту этих счетов отражают операции по формированию капитала или его увеличению, по дебету – использование средств капитала или его уменьшение по другим причинам. Кредитовое сальдо показывает наличие капитала. Аналитический учет ведется в отдельности по каждому из видов капитала в денежном измерителе.

– ссудные счета предназначены для отражения полученных погашенных кредитов и займов (66, 67). Все они пассивные. По ссудным счетам в кредит записывают полученные ссуды, а в дебет — перечисление средств в погашение ссуды, уменьшающее кредитные обязательства предприятия.

– счета расчетов используются для отражения расчетов организации с другими организациями и лицами. Эти счета отражают состояние дебиторской и кредиторской задолженности. Счета учета дебиторской задолженности являются активными, счета учета кредиторской задолженности

являются пассивными. Аналитический учет по всем расчетным счетам ведется в разрезе отдельных предприятий и лиц. Для увязки с синтетическим учетом обязательно составляют оборотные ведомости по аналитическим счетам.

2) Регулирующие счета предназначены для уточнения и регулирования оценки отдельных объектов имущества и его источников. Использование регулирующих счетов вызвано тем, что оценка имущества (хозяйственных средств) в текущем бухгалтерском учете не совпадает с его фактической стоимостью. В текущем учете применяется неизменная историческая оценка имущества, а его фактическая стоимость постоянно изменяется. Чтобы получить фактическую стоимость имущества или фактические размеры его источников, используют регулирующие счета, которые необходимы для уточнения оценки хозяйственных средств или их источников, для повышения аналитичности получаемой информации. Регулирующие счета подразделяются на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

– контрарные счета служат для определения действительной величины регулируемого объекта путем вычитания суммы из его первоначальной оценки. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. Основной счет выступает в качестве активного счета, а регулирующий – пассивного (противостоящий ему, или контрактивный). Контрарный счет на сумму своего сальдо уменьшает сальдо основного активного счета. К таким счетам относятся 02 к счету 01, счет 05 к счету 04 и счет 42 к счету 41. Контрарные счета дают возможность не только определить остаточную стоимость основных средств, но и сохранить без изменения показатель их первоначальной стоимости. Контрарные счета имеют две особенности:

а) будучи соответственно пассивными и находясь в пассиве баланса, в действительности к ним отношения не имеют, так как связаны с той стороной баланса, в которой отражается основной или регулируемый счет;

б) контрарные счета имеют особое экономическое значение: сальдо контрарного счета вычитается из суммы сальдо основного счета для получения реальной стоимостной величины объекта, учитываемого на основном счете. Поэтому сальдо контрарных счетов отражает лишь ту величину средств или источников, которая была в прошлом.

– дополнительные счета предназначены для определения действительной величины регулируемого объекта путем прибавления к его первоначальной оценке регулирующей суммы. К дополнительным счетам относится счет 16. Применение этого счета дает возможность учитывать транспортно-заготовительные расходы отдельно от материальных ценно-

стей, к которым они относятся. Следовательно, суммы активного счета 10 дополняются суммами активного счета 16, поэтому последний относится к дополнительным. В отличие от контрарных дополнительные счета имеют прямое отношение к той части баланса, в которой они показываются. По своей экономической природе эти счета отражают действительную величину средств, которую надо добавить к сальдо дополняемого счета, чтобы получить полное представление о данном объекте учета.

– контрарно-дополнительные счета сочетают в себе признаки контрарных и дополнительных счетов. Их назначение – корректировка данных соответствующего основного счета в тех случаях, когда регулирующие суммы по своему характеру меняются: носят то контрарный, то дополнительный характер. По своей структуре они являются активно-пассивными. Например, счет 40. Если на этом счете проводки делаются методом дополнительной записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета; когда на счете делаются записи методом уменьшения – в качестве контрарного счета.

3) Операционные счета предназначены для учета процесса хозяйственной деятельности. Они подразделяются на три группы:

– калькуляционные счета предназначены для учета затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Эти счета активные. Расчет себестоимости продукции принято называть калькуляцией, а счета, содержащие необходимые данные для составления калькуляции – калькуляционными. По дебету счета отражаются затраты на производство продукции (работ, услуг), а по кредиту – списание выпущенной продукции по фактической себестоимости или списание фактических расходов по законченным работам. Сальдо – дебетовое. Оно показывает затраты по незаконченным процессам и называется – незавершенное производство (08, 20, 23, 28, 29, 44). Калькуляционные счета имеют большое значение в учете. Они позволяют получить информацию, необходимую для исчисления себестоимости выпущенной продукции, выполненных работ, услуг.

– собирательно-распределительные счета предназначены для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства (25, 26). Особенность этих счетов состоит в том, что по окончании учетного периода они закрываются, переходящего остатка не имеют и в балансе не отражаются. Таким образом, по дебету счетов собираются все производственные расходы по определенному процессу, а по кредиту показывается распределение собранных расходов с отнесением сумм в дебет соответствующих счетов.

– операционно-результативные счета предназначены для учета процесса продажи и выявления финансового результата. К данной группе можно отнести счет 90. Учет процесса реализации на счете 90 осуществляется нарастающим итогом с начала года. Счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается при списании выявленного финансового результата на счет 99.

4) Отчетно-распределительные счета предназначены для распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами с целью равномерного включения расходов в издержки производства или обращения и точного отражения в учете полученных доходов (14, 59, 63, 96, 97, 98). На счете 97 учитывают расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Счет 98 предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также о предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде, за прошлые годы. Счет 96 служит для учета затрат, которые относятся к данному периоду, но будут произведены в следующих периодах. На нем учитывается образование резерва на выплату отпускных.

Двойственное отражение хозяйственной операции заключается в том, что она должна быть записана по дебету одного счета и кредиту другого в одинаковой сумме. Следовательно, при составлении корреспонденции счетов с использованием метода двойной записи обязательно действуют три составляющие:

- 1) содержание хозяйственной операции (ее описание);
- 2) дебетуемый счет;
- 3) кредитуемый счет.

Прежде чем составить корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции и отразить ее методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо ответить на следующие вопросы.

1. Экономический смысл хозяйственной операции, то есть возможна ли такая операция на предприятии?

2. Какие объекты учета в ней участвуют и какие счета затрагивают?

3. Каким образом эти объекты учета связаны с балансом организации, то есть что они характеризуют: имущество (актив баланса) или источники формирования этого имущества (пассив баланса)?

4. Как данная хозяйственная операция повлияет на валюту баланса: увеличит, уменьшит, оставит без изменения; о чем свидетельствует тип хозяйственной операции?

5. Какой из счетов бухгалтерского учета дебетуется, а какой кредитруется (то есть какая будет бухгалтерская проводка)?

Назначение двойной записи состоит в отражении на счетах взаимосвязанных изменений, происходящих с объектами бухгалтерского учета в результате хозяйственных операций. Следовательно, двойная запись представляет собой взаимосвязанное отражение изменений объектов бухгалтерского учета в дебете и кредите счетов в одной и той же сумме.

Экономическая взаимосвязь, возникающая между счетами при отражении хозяйственных операций, называется корреспонденцией счетов, а сами счета – корреспондирующими. Указание дебета и кредита корреспондирующих счетов называется бухгалтерской записью, или проводкой. Составление бухгалтерских проводок называется контрировкой.

[Вернуться к началу темы](#)

4. Бухгалтерский баланс. Изменения баланса

Бухгалтерский баланс и балансовое обобщение являются важнейшими элементами метода бухгалтерского учета. Активы организации участвуют в хозяйственном обороте непрерывно, изменяя свой состав и форму стоимости. Для руководства организаций нужно знать, какими активами она располагает, из каких источников они получены, для какой цели предназначены. На эти вопросы дает ответ бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс – способ обобщения и группировки активов хозяйствующего субъекта и источников их образования на определенную дату в денежной оценке.

Схематично бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, составленную из двух вертикально расположенных частей: верхняя – актив – отражает имущество и права организации, а нижняя – пассив – источники их образования. В балансе всегда должно присутствовать соответствие итогов актива и пассива.

Актив баланса состоит из двух разделов:

1. Внеоборотные активы;
2. Оборотные активы;

Статьи пассива баланса представлены тремя разделами:

3. Капитал и резервы;
4. Долгосрочные обязательства;
5. Краткосрочные обязательства.

В бухгалтерском учете используется несколько видов балансов, которые можно классифицировать по различным признакам.

1) По времени составления бухгалтерские балансы можно разделить на несколько групп:

– вступительный баланс (начальный) – первый баланс, составляемый в начале деятельности хозяйствующего субъекта. В его активе отражается состав имущества и прав организации, полученных при ее создании, а в пассиве – источники их возникновения. Вступительный баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие результаты хозяйственной деятельности за определенный период времени. Перед составлением вступительного баланса, как правило, проводятся инвентаризация и оценка имеющихся у организации активов;

– текущие балансы составляются периодически в течение всего срока функционирования хозяйствующего субъекта в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Различают несколько их видов, исходя из времени составления балансов. Начальный и заключительный балансы – это отчетные документы о производственно-финансовой деятельности организации за год. Они составляются на основе проверенных бухгалтерских записей (выверка оборотов и остатков по счетам, проверка инвентаризацией средств и расчетов). Текущие (промежуточные) балансы составляются за квартал, полугодие и 9 месяцев по данным текущего учета;

– saniруемые балансы разрабатываются в случаях, когда организация находится в трудном финансовом положении (банкротство и др.). Для составления таких балансов привлекаются специалисты независимых аудиторских фирм;

– ликвидационный баланс составляется для характеристики имущественного состояния организации на дату прекращения ее деятельности как юридического лица;

– предварительный (провизорный) баланс – бухгалтерский баланс, составляемый заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе активов организации. Основой такого баланса служат фактические бухгалтерские данные о состоянии активных и пассивных статей к моменту его составления и ожидаемые данные о хозяйственных операциях, которые будут совершены до окончания отчетного периода. Составление предварительного баланса имеет целью заранее установить финансовое положение хозяйствующего субъекта, в котором он может оказаться в конце отчетного периода.

Разделительные и объединительные балансы составляются в периоды разделения (объединения) юридических лиц.

2) По источникам составления различают следующие виды бухгалтерских балансов:

– инвентарные балансы составляют по данным инвентаризационных описей имущества и прав хозяйства, источников их образования. Примером инвентарного баланса является вступительный баланс;

– книжные балансы разрабатываются по данным текущего бухгалтерского учета (пример – текущие бухгалтерские балансы);

– генеральные балансы наиболее достоверно отражают производственно-хозяйственную деятельность организации и составляются по данным текущего бухгалтерского учета, подтвержденным инвентаризациями объектов учета.

3) По объему содержания бухгалтерские балансы подразделяются на единичные и консолидированные:

– единичные балансы отражают деятельность одной организации;

– консолидированные (сводные) характеризуют хозяйственную деятельность группы предприятий.

4) По объекту отражения бухгалтерские балансы подразделяются на самостоятельные и отдельные:

– самостоятельный бухгалтерский баланс составляют организации, являющиеся юридическими лицами;

– отдельный – составляют филиалы, представительства.

5) По способу очистки статей различают бухгалтерские балансы брутто и нетто:

– баланс-брутто (грубый) включает в себя регулирующие статьи, используется для научных исследований, совершенствования информационных функций баланса и др.;

– баланс-нетто (чистый) – баланс, из которого исключены регулирующие статьи: «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов» и «Использованная прибыль». В настоящее время сальдовый баланс-нетто является действующей формой отчетности.

6) По форме представления информации различают сальдовый и оборотный балансы:

– сальдовый баланс характеризует в денежной оценке активы хозяйствующего субъекта и источники их образования по состоянию на определенную дату. Баланс составляется бухгалтерией организации путем подсчета остатков (сальдо) по счетам;

– оборотный баланс, кроме остатков активов и источников их образования на начало и конец периода, содержит данные о движении объектов учета (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период. По сво-

ему строению он будет отличаться от сальдового баланса. Оборотный баланс имеет большое значение в качестве промежуточного рабочего документа, используемого в процессе составления вступительного, заключительного и ликвидационного балансов.

Ежедневно в организациях совершается множество хозяйственных операций, которые влияют на величину ресурсов хозяйственных органов и источников их образования. Эти процессы могут влиять на статьи актива, вызывая перегруппировку ресурсов, статьи пассива, вызывая перегруппировку источников образования этих ресурсов, статьи актива и пассива, вызывая увеличение или уменьшение ресурсов.

В зависимости от влияния на баланс все хозяйственные операции принято делить на 4 типа.

Первый тип хозяйственных операций. Изменения происходят только в активе баланса без изменения его итога.

Второй тип хозяйственных операций. Изменения происходят только в пассиве баланса без изменения его итога.

Третий тип хозяйственных операций. Происходят изменения и в активе, и в пассиве бухгалтерского баланса с увеличением его итога

Четвертый тип хозяйственных операций. Изменения происходят и в активе, и в пассиве бухгалтерского баланса с уменьшением его итога.

[Вернуться к началу темы](#)

5. Обобщение учетной информации для составления бухгалтерской отчетности

Первичные бухгалтерские документы – бухгалтерские документы, составленные в момент совершения хозяйственных операций и непосредственно после их завершения и являющиеся первым свидетельством их совершения. Первичные бухгалтерские документы необходимы для обоснования учетных записей, передачи указаний от распорядителей до исполнителей, контроля за правильностью совершенных фактов предпринимательской деятельности организации, фиксации причин хозяйственных нарушений, имеющих мест в предпринимательской деятельности.

После совершения хозяйственных операций документы в соответствии с разработанным графиком документооборота представляются в бухгалтерию организации, где их проверяют, обрабатывают, а затем используют для отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

При подготовке первичных документов для записи содержащихся в них данных в соответствующие учетные таблицы их проверяют с точки зрения законности и целесообразности хозяйственной операции, полноты и правильности заполнения всех реквизитов, подлинности подписей, чет-

кости и аккуратности оформления, правильности записей цифровых данных, итогов арифметических действий, произведенных при оформлении документов.

Информация первичных документов в процессе обработки фиксируется и систематизируется с помощью учетных регистров в виде отдельных ведомостей, журналов, книг.

В учетных регистрах информация из первичных документов группируется по однородным признакам в разрезе установленных показателей с выходом результатных данных. Таким образом, учетные регистры предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в обработанных первичных документах, для отражения информации на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Учетные регистры классифицируются по следующим признакам:

1. По способу составления учетные регистры предусматривают ручную обработку и автоматизированную.

Ручная обработка учетных регистров предусматривает использование разграфленных таблиц в виде карточек, ведомостей, журналов-ордеров, бухгалтерских книг.

Карточки – это разрозненные счетные таблицы, отпечатанные на отдельных листах плотной бумаги, используемые для ведения аналитического учета товарно-материальных ценностей и затрат на производство по видам продукции, работ и услуг. Обязательными реквизитами являются: наименование организации, наименование и код синтетического счета, наименование и код аналитического счета, единица измерения, количество. Карточки подлежат обязательной регистрации в специальном реестре.

Бухгалтерские книги представляют собой сброшюрованные учетные таблицы, предназначенные для записей хозяйственных операций. Листы учетных книг нумеруются, прошнуровываются, скрепляются печатью; делается надпись «Зашнуровано и пронумеровано страниц» и проставляются подписи ответственных лиц. Книги имеют целый ряд существенных недостатков, которые могут сделать их применение нецелесообразным. Среди основных таких недостатков – невозможность группировки информации в другой последовательности, обработки большого объема хозяйственных операций, поскольку книги становятся громоздкими, точного резервирования листов в каждой книге на случай увеличения информации. В настоящее время книги в качестве учетных регистров в основном используются для учета денежных средств (кассовая книга и книга доходов и расходов на малых предприятиях).

2. По характеру записей учетные регистры подразделяются на хронологические, систематические и комбинированные.

Хронологические регистры используют для регистрации хозяйственных операций по мере их совершения и поступления документов в бухгалтерию. Такие регистры обеспечивают контроль за сохранностью поступающих в бухгалтерию документов и полнотой бухгалтерских записей (кассовая книга, журнал хронологической регистрации хозяйственных операций).

Систематические регистры применяют для записей однородных по содержанию хозяйственных операций. Это регистры для ведения бухгалтерских счетов (Главная книга).

Комбинированные регистры – регистры, записи в которых как при ручной, так и при компьютерной обработке сочетают хронологические и систематические записи.

3. По объему содержания операций различают регистры синтетического, аналитического учета и комплексные.

Регистры синтетического учета предназначены для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам. В основу построения регистров синтетического учета заложена шахматная форма. Дебетуемые счета располагаются в строках, а кредитуемые – в столбцах. Каждая хозяйственная операция записывается по дебету одного счета и кредиту другого. Сумма хозяйственной операции записывается на пересечении дебетуемого и кредитуемого счетов один раз, а учитывается дважды: по дебету одного счета и по кредиту другого. Разновидностью шахматной формы является журнал-ордер, который также позволяет в один прием записать сумму по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. Но в отличие от шахматной формы в журнале-ордере сумма кредитового оборота по конкретному синтетическому счету накапливается в одном журнале-ордере, а сумма дебетового оборота – в ведомости к этому журналу-ордеру.

Регистры аналитического учета предназначены для записи хозяйственных операций по аналитическим счетам. Построение и содержание регистров, в которых ведется аналитический учет, могут быть самыми разнообразными. В зависимости от объектов учета используют учетные регистры, которые ведутся параллельно регистрам синтетического учета и отдельно от них; группируют и накапливают однородные хозяйственные операции по аналитическим счетам для последующего их переноса итогом за месяц в регистры синтетического учета; совмещают синтетический и аналитический учет.

Комплексные учетные регистры совмещают регистры синтетического и аналитического учета (накопительные ведомости), поскольку параллельное ведение регистров аналитического учета с регистрами синтетического учета приводит к большому объему технической работы.

4. По форме строения регистры бухгалтерского учета подразделяются на односторонние, двусторонние, многографные, количественно-суммовые, количественные, контокоррентные, шахматные.

Односторонние регистры – это различные карточки для учета расчетов, материальных ценностей, в которых показатели расположены в одной стороне и объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых записей.

Двусторонние регистры – это регистры в виде книг, где счет открывается на двух развернутых страницах: на левой стороне дебет, на правой – кредит. Они используются в синтетическом и аналитическом учете при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета.

Многографные регистры предназначены для учета операций, суммы которых необходимо учитывать по отдельным элементам, подразделениям, участкам, складам (регистр аналитического учета затрат на производство материальных ценностей).

Регистры количественно-суммовой и количественной формы предназначены для учета материально-производственных ценностей в натуральном и денежном выражении – карточки складского учета, книга учета реализации продукции, книга учета затрат и выхода продукции.

Учетные регистры, составляемые вручную, следует вести аккуратно, без помарок и подчисток. При составлении первичных документов или учетных регистров могут быть допущены ошибки. При большом количестве записей в учетных регистрах для обнаружения ошибок в них используется сплошная проверка (пунктировка записей). Она состоит в том, что все записи в учетных регистрах, в которых обнаружена ошибка, последовательно сверяются с документами или другими учетными регистрами, в которых отражены те же операции. Перед каждой проверенной суммой ставится значок \surd для того, чтобы видеть, какие суммы проверены, а какие – нет.

Выборка – способ выявления ошибок при несовпадении итогов синтетического и аналитического учета. Для этого делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического счета. Затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетического счета.

При неправильно составленных проводках ошибки выявляются путем просмотра их и ознакомления с первичными документами, на основании которых были составлены бухгалтерские записи.

После того как ошибки найдены, производят их исправление.

Если были допущены ошибки в регистрах, их исправляют следующими способами: корректировкой, дополнительными проводками, сторнировочными проводками.

Корректируемый способ применяется для исправления ошибок в документах (кроме кассовых и банковских) до подведения итогов в них. Исправление производится путем зачеркивания неправильных и надписывания правильных записей, заверенных подписью исправляющего с оговоркой «Исправлено».

Ошибки, допущенные в корреспонденции счетов и повторенные в разных учетных регистрах, исправляются способом дополнительных проводок. Этот способ применяется и при правильной корреспонденции счетов, если запись сделана в меньшей сумме. В этом случае на разницу составляется дополнительная бухгалтерская запись (проводка).

Способ «Красное сторно» применяется для исправления неправильной корреспонденции счетов. При этом составляются две записи (проводки). Неправильная запись повторяется красными чернилами, что означает вычитание и тем самым ее сторнирование, уничтожение. Затем делается дополнительная проводка с правильной корреспонденцией счетов.

Отчетность – это система взаимосвязанных показателей бухгалтерского учета, характеризующих предпринимательскую деятельность организации за отчетный период времени: месяц, квартал, год. Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки деятельности организации, а также для проведения экономического анализа, планирования и прогнозирования, что составляет предмет законодательного нормативного регулирования.

Отчетность как элемент метода бухгалтерского учета заключается в обобщении учетной информации об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта и результатах его предпринимательской деятельности по установленным формам за определенный период.

Отчетность представляет собой совокупность сведений о работе организации за определенный период времени, сгруппированных в установленном порядке и последовательности.

Составляемая организациями отчетность классифицируется по ряду признаков.

1. Отчетность по видам подразделяется:

1) Статистическая отчетность представляет собой систему количественных и качественных показателей, характеризующих работу организации за определенный период времени. С ее помощью осуществляется контроль за объемом и качеством произведенной продукции, за движением производственных, финансовых и трудовых показателей. При составлении статистической отчетности используются данные статистического учета, текущего бухгалтерского учета и отчетности.

2) Оперативная отчетность предназначена для текущего контроля за работой хозяйственного органа. Она содержит минимальное количество показателей, характеризующих результаты работы по отдельным видам деятельности. Оперативная отчетность является способом текущего наблюдения за ходом деятельности. По своему содержанию и порядку составления она близка к статистической отчетности.

3) Налоговая отчетность (налоговые расчеты) представляет собой совокупность показателей, характеризующих полноту расчетов с бюджетами разных уровней по налогам. По данным налоговых расчетов (деклараций) определяется правильность исчисления сумм налоговых платежей. Этот вид отчетности составляется по данным бухгалтерского учета и специальных расчетов.

4) Бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. С помощью бухгалтерской отчетности осуществляются систематическое наблюдение и контроль за выполнением конкретных показателей работы и сохранностью имущества хозяйствующего субъекта.

2. По назначению отчетность подразделяется:

1) Государственная отчетность содержит круг показателей, характеризующих наиболее важные стороны деятельности организации.

2) Специальная отчетность включает совокупность определенных показателей. Так, хозяйственные органы составляют отчетность об отчислениях на социальное страхование и обеспечение и расходах за счет этих отчислений, декларацию о налоге на имущество и др.

3) Внутренняя отчетность содержит данные, необходимые для повседневного оперативного руководства производственно-финансовой деятельностью организации. Например, отчеты о работе цехов, сведения о ходе производства и т. д.

3. По срокам составления и представления:

1) Внутригодичная отчетность содержит показатели о ходе и результатах работы за день, декаду, месяц, квартал. Внутригодичная оперативная и статистическая отчетность называется текущей отчетностью. Внутригодичная бухгалтерская отчетность называется промежуточной, к ней относятся квартальная и полугодовая. В состав промежуточной отчетности включают:

– бухгалтерский баланс. В балансе содержится совокупность показателей, характеризующих имущество хозяйствующего субъекта и источники его формирования на отчетную дату;

– отчет о финансовых результатах. В этом отчете содержится информация, раскрывающая формирование финансовых результатов работы организации.

В состав промежуточной отчетности могут включаться и другие отчетные формы.

2) Годовая отчетность характеризует итоговые результаты работы хозяйствующего субъекта. Годовая бухгалтерская отчетность, кроме бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, включает также:

– отчет об изменении капитала. В этом отчете содержится информация о величине и изменениях собственного капитала и средств целевого финансирования;

– отчет о движении денежных средств включает показатели об остатках, поступлении и расходовании денежных средств;

– пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрывают информацию, содержащуюся в бухгалтерском балансе;

– пояснительная записка к отчетности. В ней раскрываются учетная политика и данные об имущественном и финансовом положении хозяйствующего субъекта;

– аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организаций, подлежащих обязательному аудиту.

4. По степени обобщения информации:

1) Первичная отчетность составляется хозяйствующими субъектами и характеризует их производственно-финансовую деятельность.

2) Сводная (консолидированная) отчетность составляется компаниями (фирмами), имеющими в своем составе дочерние и зависимые организации. Сводную отчетность составляют также и вышестоящие организации. Основой составления консолидированной отчетности является информация, содержащаяся в первичной отчетности. [Вернуться к началу темы](#)

Вопросы для самоконтроля освоения темы 1

1. Какая информация составляет основу бухгалтерского учета?
2. Какие нормативные документы регламентируют учет на высшем уровне?
3. Какова область применения бухгалтерского учета?
4. Назовите типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций.
5. В чем сущность двойной записи хозяйственных операций на счетах?
6. Каковы роль и место субсчетов в учете?
7. Для чего нужны оборотные ведомости по аналитическим счетам? Каково назначение оборотной ведомости по синтетическим счетам?
8. Какие ошибки могут быть выявлены при составлении оборотных ведомостей?
9. В чем проявляется взаимосвязь счетов, оборотных ведомостей и баланса?
10. В чем заключается отличительная особенность забалансовых счетов? [Вернуться к началу темы](#)

Задания для самоконтроля освоения темы 1

1. На основании исходных данных осуществите группировку имущества организации по видам

Состав имущества	Сумма, тыс. руб.
Краска масляная	150
Денежные средства в кассе	3
Задолженность подотчётных лиц	5
Здание заводоуправления	30 000
Деловая репутация	15 000
Трубы чугунные	3000
Полуфабрикаты покупные	2000
Станки на складе готовой продукции	5000
Денежные средства на расчётном счёте	28 000
Задолженность покупателей за отправленную им продукцию	6000
Производственные корпуса цехов	65 000
Здания складов отдела сбыта	4000
Здания складов отдела снабжения	3000
Топливо	500
Запасные части	400

2. На основе исходных данных осуществить группировку обязательств организации

Состав источников образования имущества	Сумма, тыс. руб.
Добавочный капитал	2000
Нераспределённая прибыль прошлых лет	3000
Краткосрочные кредиты банка под сырьё и материалы	15 000
Задолженность работникам завода по оплате труда	800
Задолженность бюджету по налогам	500
Доходы будущих периодов	1000
Уставный капитал	15 000
Краткосрочные займы	1200
Задолженность поставщика за поступившие материалы	1000
Задолженность органам социального страхования и обеспечения	250
Резервный капитал	3000
Долгосрочные займы	2500
Долгосрочные кредиты	5000

3. На основе данных для выполнения задачи сгруппировать статьи по разделам баланса и составить бухгалтерский баланс мебельной фабрики.

Наименование хозяйственных средств и их источников	Сумма, тыс. руб.
Основные материалы на складе	68
Уставный капитал	610
Задолженность по оплате труда рабочим и служащим	15
Здания производственные	205
Тиски слесарные	5
Наличные деньги в кассе	3
Задолженность перед бюджетом	25
Рубанки	4,6
Незавершённое производство	12
Задолженность Полозова В.Н. по подотчётным суммам	0,4
Хозяйственный инвентарь	10,7
Задолженность по краткосрочному кредиту банку	20
Денежные средства на расчётном счёте	104
Стамески	6
Добавочный капитал	62
Машины и производственное оборудование	150,3
Задолженность органам социального страхования	20
Масло машинное	4,2
Нераспределённая прибыль отчётного года	96
Лак	1,8
Здание склада	65
Вычислительная техника	43
Задолженность банку по кредиту сроком на четыре года	33
Легковой автомобиль	79
Готовая продукция на складе	1,8
Расходы по подписке на газеты и журналы	1

Наименование хозяйственных средств и их источников	Сумма, тыс. руб.
Резерв на оплату отпусков работников	21
Грузовые автомобили	160
Телефакс	5,5
Краски	3,5
Задолженность мебельной фабрики прочим кредиторам	39
Резервный капитал	40
Топливо	8
Расходы на освоение новых видов продукции	21,6
Гвозди	1,4

4. На основе данных для выполнения задачи сформулировать содержание хозяйственных операций

№ операции	Наименование корреспондирующих счетов		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
1	Расчётный счёт	Краткосрочный кредит банка	20 000
2	Касса	Расчётный счёт	96 000
3	Материалы	Расчёты с поставщиками и подрядчиками	180 000
4	Расчёты с подотчётными лицами	Касса	3000
5	Расчёты с персоналом по оплате труда	Расчёты по налогам и сборам	5879
6	Материалы	Основное производство	27 000
7	Основное производство	Расчёты с персоналом по оплате труда	112 000
8	Расчёты с поставщиками и подрядчиками	Расчётный счёт	45 000
9	Готовая продукция	Основное производство	56 000
10	Расчёты с персоналом по оплате труда	Касса	63 000
11	НДС по приобретённым материальным ценностям	Расчёты с поставщиками и подрядчиками	11 000
12	Расчётный счёт	Касса	145 000
13	Основное производство	Амортизация основных средств	18 900

5. На основании исходных данных откройте счета бухгалтерского учёта по данным бухгалтерского баланса на 1 апреля. Заполните журнал регистрации хозяйственных операций за апрель, отразите на счетах операции за апрель способом двойной записи. Посчитайте обороты за месяц и остатки на конец месяца на счетах. Составьте оборотно-сальдовую ведомость за апрель и бухгалтерский баланс на 1 мая.

Актив	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	7500
Запасы в том числе:	9300
сырьё и материалы	5400
незавершённое производство	2700

Актив	Сумма, тыс. руб.
готовая продукция	1200
Денежные средства	8445
Дебиторская задолженность в том числе покупатели и заказчики	3000 2250
Баланс	28 245
Пассив	Сумма, тыс. руб.
Уставный капитал	9500
Добавочный капитал	3500
Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)	1500
Краткосрочные кредиты	6000
Кредиторская задолженность в том числе:	7745
задолженность по налогам и сборам	1320
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	3125
задолженность перед персоналом организации	1500
прочие кредиторы	1800
Баланс	28 245

Расшифровка статьи «Денежные средства» на 1 апреля: касса – 45 тыс. руб., расчётные счета – 8 400 тыс. руб.

<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Сумма, тыс. руб.</i>
Начислена заработная плата рабочим цеха основного производства за изготовление продукции	2136
Удержаны налоги на доходы из заработной платы работников	66
Начислены страховые взносы	615
Поступили деньги с расчётного счёта в кассу для выдачи заработной платы работникам организации	2070
Выдано из кассы под отчёт завхозу на хозяйственные расходы	36
Выдана из кассы заработная плата работникам организации	1860
Поступили на склад от поставщиков материалы, деньги за которые не уплачены	750
Зачислен на расчётный счёт краткосрочный кредит банка под сырьё и материалы	690
Внесена на расчётный счёт не полученная в срок заработная плата	210
Депонирована не востребованная в срок з/плата	210
Отпущены со склада в производство материалы для изготовления продукции	960
Возвращены из цехов не использованные в производстве материалы	120
Погашена задолженность:	
- бюджету по налогам;	1200
- органам социального страхования и обеспечения.	1950
Отгружена готовая продукция покупателю	750
Зачислен на расчётный счёт краткосрочный кредит банка	600
Перечислено с расчётного счёта в погашение задолженности:	
- банку по краткосрочным кредитам;	690
- поставщикам за поступившие материалы.	750
Выпущена из производства и сдана на склад готовая продукция	3600

6. Составьте баланс на 1 октября. На основании данных из баланса на 1 октября откройте счета синтетического учёта, составьте корреспонденцию счетов, отразите на счетах операции методом двойной записи, подсчитайте обороты и сальдо конечное, составьте баланс на 1 ноября и оборотную ведомость.

Наименование имущества и источников его формирования	Сумма, тыс. руб.
Лицензии	40
Готовая продукция	50
Уставный капитал	375
Материалы	76
Расчётный счёт	188
Задолженность органам социального страхования	45
Добавочный капитал	100
Касса	11,5
Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал	52,5
Здание склада	200
Незавершённое производство	55
Нераспределённая прибыль	84
Задолженность перед персоналом организации	61
Задолженность подотчётных лиц	2
Задолженность поставщикам	44
Здание административного корпуса	160
Задолженность перед бюджетом	126

Хозяйственные операции за октябрь

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.
Выдано из кассы под отчёт гл. инженеру Попову В.В. на командировочные расходы	2520
Получены в кассу с расчётного счёта денежные средства для выплаты заработной платы	122 400
Отпущены материалы в производство для изготовления продукции	34 800
Выдана заработная плата персоналу организации	188 400
Поступила от поставщика сталь круглая	27 900
Начислена заработная плата рабочим за изготовление продукции	109 820
Удержан из заработной платы НДФЛ	14 270
Начислены страховые взносы	28 860
Перечислено с расчётного счёта поставщикам в погашение задолженности	46 000
Зачислен на расчётный счет кредит банка сроком на 2 года	112 000
Возвращён в кассу неиспользованный остаток подотчётной суммы	1720
Не полученная в срок заработная плата внесена из кассы на расчётный счет	4000
Погашена с расчётного счета задолженность перед бюджетом	120 000
Выпущена из производства готовая продукция	18 000

[Вернуться к началу темы](#) [Вернуться к оглавлению](#)

Тема 2. Бухгалтерский учет имущества предприятия

Содержание темы:

1. [Бухгалтерский учет основных средств](#)
2. [Бухгалтерский учет нематериальных активов и расходов на НИОКР](#)
3. [Бухгалтерский учет материально-производственных запасов](#)
4. [Бухгалтерский учет затрат на производство и реализацию продукции \(выполнение работ, оказание услуг\)](#)
5. [Бухгалтерский учет финансовых вложений](#)
6. [Бухгалтерский учет денежных средств](#)

[Вопросы для самоконтроля освоения темы 2](#)

[Задания для самоконтроля освоения темы 2](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

1. Бухгалтерский учет основных средств

Основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг в течение периода, превышающего 12 месяцев. При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств, необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1. Использование их в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг.
2. Использование их в течение длительного времени, то есть более 12 месяцев.
3. Организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов.
4. Способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся здания, сооружения, оборудование, вычислительная техника и т. д. К ним относятся также капитальные вложения в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и др. виды работ).

Основными средствами в бухгалтерском учете признаются не только активы, учитываемые на счете 01 (то есть активы, предназначенные для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации), но и активы, учитываемые на счете 03 (то есть активы, предназначенные для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование).

Если объект приобретается для использования в производственной или управленческой деятельности организации, то он принимается к учету на счете 01. Если объект изначально приобретается с целью получения дохода от сдачи его в аренду (в лизинг), то он сразу принимается к учету на счете 03. Перемещение объектов между счетами 01 и 03 не производится. Если организация сдает в аренду объект, который раньше использовался в деятельности организации и учтен на счете 01, то она продолжает его учитывать на счете 01. На счет 03 такой объект переводить не нужно. Просто на счете 01 выделяется отдельный субсчет (например, «ОС, переданные в аренду»), и объект в течение срока аренды учитывается на этом субсчете.

Учет основных средств ведется в соответствии с их жизненным циклом, который содержит следующие этапы: поступление; участие в производственном процессе; перемещение внутри предприятия; ремонт; сдача в аренду; инвентаризация; выбытие.

Бухгалтерский учет основных средств должен обеспечить выполнение следующих задач:

1. Правильное оформление документов и своевременное отражение в учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия.

2. Достоверное определение результатов от реализации и прочего выбытия основных средств.

3. Полное определение затрат, связанных с поддержанием основных средств в рабочем состоянии (ремонт, техосмотр).

4. Контроль за сохранностью основных средств, принятых к учету, и эффективностью их использования.

Для выполнения этих задач должна быть разработана рациональная система документооборота, определены лица, ответственные за сохранность и перемещение объектов основных средств.

ПБУ 6/01 позволяет при формировании бухгалтерской учетной политики установить стоимостный критерий отнесения имущества к основным средствам. Если лимит установлен, то малоценные основные средства (стоимостью в пределах установленного в приказе об учетной политике лимита) учитываются не на счете 01, а на счете 10 на отдельном субсчете. С 2011 г. в бухгалтерском учете максимальный стоимостный предел отнесения основных средств к МПЗ равен 40 000 руб. за единицу. Для учета операций с малоценными основными средствами в этом случае нужно применять первичные учетные документы, предусмотренные для отражения операций с материалами (приходный ордер, требование-

накладную, карточку учета материалов и др.).

При этом установление лимита является правом, а не обязанностью.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признаются суммы фактических затрат организации на их приобретение. Фактические затраты на приобретение складываются из: сумм, уплаченных организацией в соответствии с договором; сумм, уплаченных организациям за осуществление работ по договору строительного подряда; сумм, уплаченных организациям за консультационные услуги; таможенных пошлин и иных платежей.

Стоимость основных средств, по которым они отражаются в учете, принято называть балансовой.

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются. Стоимостная величина снашивания основных средств представляет собой износ. Если из балансовой стоимости основных средств вычесть износ, то получим остаточную стоимость.

При поступлении объектов основных средств в эксплуатацию комиссией, назначенной руководителем организации, оформляется акт приемки-передачи основных средств. В нем указываются: характеристика объекта, его местонахождение, год выпуска, дата ввода в эксплуатацию и др. Акт приемки-передачи основных средств, утвержденный руководителем, вместе с сопроводительными документами передается в бухгалтерию, и на основании акта бухгалтерия открывает инвентарную карточку. В карточке указывается инвентарный номер объекта, первоначальная стоимость, срок полезного использования, норма амортизации и др. данные. Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект в одном экземпляре и находится в бухгалтерии предприятия.

Учет наличия и движения основных средств, принятых на баланс организации, ведется на счете 01. Сальдо по дебету показывает остатки основных средств на начало и конец периода. Оборот по дебету отражает поступление основных средств. Оборот по кредиту – выбытие основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости в случае их приобретения за плату, сооружения, вноса в уставный капитал, получения по договору дарения или безвозмездного получения.

Основные средства, приобретенные за плату, приходятся по договорной или рыночной ценам с добавлением расходов по доставке и установке. На стоимость приобретенного объекта, с учетом расходов на его монтаж, в учете производится запись: Д 01 К 08. Фактические затраты,

связанные с приобретением основных средств, за исключением НДС, отражаются записью: Д 08 К 60.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями организации. На объекты основных средств при учреждении общества (создания) в денежной оценке производится запись: Д 75 К 80. При фактическом взносе вклада в учете производится запись: Д 08 К 75. При вводе в эксплуатацию производится запись Д 01 К 08.

Предоставление организации основных средств в безвозмездное пользование или по договору дарения отражается на счете бухгалтерского учета записью Д 08 К 98. Первоначальной стоимостью основных средств, в данном случае, признается их рыночная стоимость на дату оприходования. При определении рыночной стоимости могут быть использованы сведения об уровне цен, опубликованные в СМИ или специальной литературе.

Основные средства в процессе производства постепенно изнашиваются.

Амортизация – это процесс постепенного переноса стоимости основных средств по мере их износа на производимый с их помощью продукт в целях возмещения их стоимости. Объектами для начисления амортизации являются основные средства, находящиеся в организации на праве собственности. В бухгалтерском учете амортизация не начисляется по следующим объектам:

1) по основным средствам мобилизационного назначения, законсервированным и не используемым в деятельности организации;

2) по основным средствам некоммерческих организаций (по ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом);

3) по объектам жилищного фонда, за исключением объектов, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности. По объектам, учитываемым на счете 03 (то есть по тем объектам, которые используются для сдачи внаем и в аренду с целью получения дохода), амортизация начисляется в общеустановленном порядке;

4) по объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям и др.).

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начис-

ляются с 1 числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету. Начисление амортизации не приостанавливается в течение срока полезного использования объектов основных средств, кроме случаев их нахождения на реконструкции, модернизации, консервации. Амортизационное отчисление по объекту основных средств прекращается с 1 числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания объекта с бухгалтерского учета. Амортизация начисляется по всем объектам основных средств, независимо от того, используются они в деятельности организации или нет.

По общему правилу в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев, перечисленных в п. 23 ПБУ 6/01. Согласно этому пункту в бухгалтерском учете приостановка начисления амортизации осуществляется в трех ситуациях:

1) перевод объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев;

2) проведение ремонтных работ продолжительностью свыше 12 месяцев;

3) проведение модернизации (реконструкции) продолжительностью свыше 12 месяцев.

Срок полезного использования – это период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации. Срок полезного использования объекта основных средств устанавливается при принятии объекта к учету и в общем случае изменению не подлежит. Срок полезного использования может быть пересмотрен (увеличен) по окончании реконструкции или модернизации объекта, если в результате проведенных работ выявлено улучшение (повышение) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов:

1) линейный способ;

2) способ уменьшаемого остатка;

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

4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

Линейный способ заключается в том, что ежемесячные амортизационные отчисления являются одинаковыми в течение всего срока службы и не зависят от объема выпускаемой продукции. При линейном способе годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется,

исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной, исходя из срока полезного использования объекта.

Способ уменьшаемого остатка. При этом способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной, исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством, но не более 3.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется, 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.

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

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначается счет 02. Сальдо по кредиту этого счета отражает величину износа основных средств на начало и конец периода. Оборот по дебету отражает сумму износа по выбывшим основным средствам. Оборот по кредиту – сумму начисленной амортизации за отчетный период.

При начислении амортизации в бухгалтерском учете в зависимости от того, где находятся объекты основных средств, производится запись: Д 20, 23, 25, 26, 29 К 02.

При ведении учета вручную суммы амортизационных отчислений по всем основным средствам (кроме автотранспорта) рассчитываются в разработочной таблице № 6, а по автотранспорту – в разработочной таблице № 9.

Ремонт основных средств осуществляется либо хозяйственным, либо подрядным способами.

При хозяйственном способе затраты на ремонт складываются из стоимости израсходованных на его проведение материалов, запасных частей, начисленной заработной платы и т. д. Если капитальный ремонт выполняется хозяйственным способом, то на основании ведомости дефектов в отделе главного механика выписывают наряды-заказы.

При подрядном способе ведения ремонта расходы несет организация (подрядчик), которая выполняет его. После приемки работ в соответствии с договором подрядчик представляет заказчику счет для оплаты; сумма, указанная в нем, и будет составлять затраты на ремонт основных средств.

Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по акту приемки-сдачи отремонтированных объектов.

Учет ремонта основных средств должен обеспечить:

- 1) выявление всех затрат на эти цели;
- 2) правильное включение их в издержки производства;
- 3) определение объема и стоимости произведенных работ.

Расходы по ремонту основных средств относятся на затраты продукции того периода, в котором они возникли. Затраты по законченному ремонту основных средств, осуществляемые подрядным способом, отражаются в бухгалтерском учете записью: Д 23, 25, 26 К 60. Затраты по ремонту, осуществляемые хозяйственным способом, отражаются записью: Д 23, 25, 26 К 10, 79, 69.

Возможен другой вариант учета ремонта. В этом случае затраты по ремонту организация может вначале учитывать по дебету счёта 97 с кредита счетов 10, 29, затем с этого счета в течение года равномерно списывать их на издержки производства.

Для определения непригодности объекта основных средств приказом руководителя может быть создана комиссия в составе соответствующих должностных лиц, в том числе главного бухгалтера и лица, на которого возложена ответственность за сохранность основных средств. Результаты принятого комиссией решения оформляются актом на списание основных средств или автотранспортных средств с указанием данных, характеризующих объект, времени ввода в эксплуатацию, срока полезного использования, первоначальной стоимости, суммы начисленной амортизации с обоснованием причин нецелесообразности использования и восстановления. Акт на списание утверждается руководителем предприятия. На основании оформленных актов на списание основных средств, переданных в бухгалтерию, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта. На основании акта бухгалтерская служба производит соответствующую запись в инвентарной карточке переданного объекта и прилагает ее к акту приемки-передачи основных средств. Списание стоимости указанных основных средств производится на основании акта приемки-передачи договора дарения и письменного сообщения принимающей организации, которое называется «Аviso о принятии к бухгалтерскому учету основных средств».

Перемещение объектов основных средств между структурными подразделениями организации оформляется также актом приемки-передачи.

При выбытии, списании, частичной ликвидации, передаче основных средств к счету 01 может быть открыт субсчет 1, который называется «Выбытие основных средств». По дебету этого субсчета отражается первоначальная стоимость выбывшего объекта. По кредиту – сумма накопленной амортизации. На субсчете 1 по окончании процедуры по выбытию должна быть определена только остаточная стоимость, которую относят на счет 91. Все остальные операции по выбытию (выручка от продажи, расход на демонтаж, продажная стоимость полученных от списания ценностей) должны быть развернуто отражены на счете 91. В дебет счета 91 записываются все расходы, связанные с выбытием, а в кредит – доходы от выбытия объекта. К расходам можно отнести расходы на демонтаж оборудования, разборку зданий и т. д. К доходам – материалы, лом, полученные от ликвидации объекта.

При выбытии основных средств, по которым начислялась амортизация, вся сумма накопленной за время использования объекта амортизации списывается на уменьшение его первоначальной стоимости и оформляется проводкой Д 02 К 01. Остаточная стоимость переносится со счета 01 на счет 91 проводкой: Д 91 К 01.

Инвентаризация основных средств проводится не реже 1 раза в год перед составлением годового отчета. Инвентаризацию проводит комиссия, назначенная приказом руководителя. Комиссия производит осмотр объектов и заносит в инвентарные описи их наименование, назначение, инвентарные номера.

Инвентаризационная комиссия изучает причины отклонений и выносит решение о принятии мер по ним. Это оформляется протоколом, который утверждается руководителем предприятия. На основании утвержденного протокола выявленные отклонения отражаются в бухгалтерском учете. Излишки основных средств подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты. В учете на первоначальную стоимость излишек производится запись: Д 01 К 91. На сумму износа – запись Д 91 К 02.

Недостача или порча объектов основных средств возмещается за счет виновных лиц. В случаях, когда виновные не установлены или суд отказал во взыскании с них стоимости, убытки относятся на прочие расходы и в учете производится запись Д 91 К 94.

Для отражения в учете реальной стоимости объектов основные средства подвергаются переоценке. Это необходимо для устранения различий

в стоимости однородных объектов, вызванных применением в разные периоды времени различных цен.

В ходе переоценки все основные средства оценивают по восстановительной стоимости и одновременно устанавливают степень износа. Увеличение балансовой стоимости объектов до их восстановленной стоимости отражается проводкой: Д 01 К 83, а сумма износа отражается записью: Д 83 К 02. Уценка объекта, не превышающая сумму ранее накопленной на счете 83 дооценки, списывается за счет добавочного капитала, а в случае ее превышения – на прочие расходы проводками Д 91 (83) К 01 (на уценку балансовой стоимости) и Д 02 К 91 (83) (на уценку амортизации).

При выбытии ранее дооценивавшегося объекта основных средств сумма дооценки, накопленная на счете 83, относится на нераспределенную прибыль проводкой Д 83 К 84. [Вернуться к началу темы](#)

2. Бухгалтерский учет нематериальных активов и расходов на НИОКР

К нематериальным активам относятся активы, используемые в течение длительного времени (более 12 месяцев) в хозяйственной деятельности, не имеющие материально-вещественной структуры и способные приносить организации экономические выгоды в будущем, то есть доход.

В бухгалтерском учете к нематериальным активам относятся исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. К охраняемым результатам интеллектуальной деятельности и средствам индивидуализации отнесены:

- 1) произведения науки, литературы и искусства;
- 2) программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
- 3) базы данных;
- 4) исполнения;
- 5) фонограммы;
- 6) сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
- 7) изобретения;
- 8) полезные модели;
- 9) промышленные образцы;
- 10) селекционные достижения;
- 11) топологии интегральных микросхем;
- 12) секреты производства (ноу-хау);
- 13) фирменные наименования;

- 14) товарные знаки и знаки обслуживания;
- 15) наименования мест происхождения товаров;
- 16) коммерческие обозначения.

Приобретенные на основании лицензионного договора неисключительные права на результаты интеллектуальной деятельности в составе нематериальных активов ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете не учитываются.

Первоначальная стоимость НМА, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и др. возмещаемых налогов. Фактическими расходами на приобретение НМА могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором приобретения (уступки) прав продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;
- регистрационные сборы, таможенные и патентные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект НМА и др. расходы.

Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление, за исключением НДС и др. возмещаемых налогов. Не включаются фактические затраты на приобретение, создание НМА, общехозяйственные расходы.

Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется, исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями организации. При этом в учете производятся записи: на взнос в виде НМА Д 08 К 75; ввод в эксплуатацию Д 04 К 08.

Первоначальная стоимость НМА, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется, исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. В учете производится запись на сумму рыночной стоимости Д 08 К 98.

Амортизация НМА производится одним из следующих способов: линейным; способом уменьшаемого остатка; способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В принципе организация может выбрать любой метод начисления амортизации. Однако в п. 28 ПБУ 14/2007 заложено такое ограничение: если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА не является надежным, амортизировать его нужно линейным методом. Есть еще одно ограничение. Оно касается положи-

тельной деловой репутации, которая в бухгалтерском учете признается НМА. Положительная деловая репутация может амортизироваться только линейным методом в течение 20 лет.

Применение одного из способов производится в течение всего срока полезного использования (СПИ). В течение СПИ начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации. В бухгалтерском учете срок полезного использования (СПИ) определяется в месяцах исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности (средство индивидуализации) и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

При этом введено понятие нематериальных активов с неопределенным сроком использования – это нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить СПИ. По таким нематериальным активам амортизация в бухгалтерском учете не начисляется. По нематериальным активам с неопределенным СПИ ежегодно необходимо проверять наличие факторов, позволяющих установить срок полезного использования. При их появлении организация определяет срок полезного использования актива и начинает его амортизировать.

Амортизационные отчисления отражаются путем накопления на отдельных счетах Д 20, 26 К 05.

НМА по своей характеристике похожи на ОС. Учет НМА ведется на основании документов, аналогичных документам по учету ОС: акт приемки-передачи; акт на списание и т. д. В соответствии с особенностями НМА в документах по их поступлению и выбытию должна быть их характеристика, указан срок использования, первоначальная стоимость, наименование, дата ввода в эксплуатацию. Необходимо правильно оформить переход права на владение НМА, которое должно быть оформлено договором с юридическим и физическими лицами.

При выбытии НМА стоимость, учтенная на счете 04, списывается на сумму амортизации. В учете производится запись: Д 05 К 04; остаточная стоимость списывается с учета: Д 91 К 04.

По мере прекращения срока действия права организации на объект интеллектуальной деятельности (средство индивидуализации) (срока действия договора, патента, свидетельства и т.п.) нематериальный актив подлежит списанию с баланса организации. При этом, как правило, остаточная стоимость актива к моменту списания должна быть равна нулю. В бухгалтерском учете списание нематериального актива в связи с истече-

нием срока его полезного использования отражается проводкой Д 05 К 04.

При инвентаризации НМА необходимо проверить наличие документов, подтверждающих права организации на их использование. Правильность и своевременность отражения НМА в балансе выявляется при инвентаризации. Излишки НМА подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц. Недостачи НМА относят на виновных лиц. В случае, когда виновники не установлены или взысканию отказано судом, суммы недостач списываются на прочие расходы.

Пунктом 17 ПБУ 14/2007 организациям предоставлено право не чаще одного раза в год переоценивать однородные группы нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов. В соответствии с МСФО (IAS) 38, активный рынок – это рынок, на котором соблюдаются следующие условия:

- товары, продаваемые на рынке, являются однородными;
- желающие совершить сделку продавцы и покупатели обычно могут быть найдены в любое время;
- информация о ценах на продаваемые товары общедоступна.

Предоставленным правом производить переоценку нематериальных активов воспользоваться в настоящее время практически невозможно.

Порядок бухгалтерского учета расходов на НИОКР регулируется ПБУ 17/02.

В период выполнения НИОКР все фактические расходы, связанные с их выполнением, накапливаются на счете 08. После получения положительного результата накопленные расходы списываются с кредита счета 08 в дебет счета 04. Расходы на НИОКР, отраженные на счете 04, списываются на счета учета затрат не единовременно, а в следующем порядке.

Организация должна:

- 1) выбрать способ списания расходов из двух возможных: либо линейный, либо пропорционально объему продукции;
- 2) установить срок списания расходов – любой, но не более 5 лет.

Списание расходов на НИОКР, учтенных на счете 04, в состав расходов начинается с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов в деятельности организации.

На счете 08 в составе капитальных вложений отражаются затраты на выполнение НИОКР, предназначенных для нужд самой организации. При этом НИОКР могут выполняться как силами работников организации, так

и силами сторонних исполнителей (по договору на выполнение НИОКР).

По дебету счета 08 (на отдельном субсчете) отражаются все затраты организации, связанные с выполнением НИОКР. После завершения работ произведенные расходы подлежат списанию со счета 08. При этом порядок списания зависит от того, какой был получен результат.

При выполнении НИОКР могут быть получены:

- положительные результаты, применимые в производстве, но не подлежащие правовой охране;
- положительные и одновременно патентоспособные результаты;
- отрицательные результаты.

Если при выполнении НИОКР получен положительный результат, который планируется использовать в производстве либо в управлении, то расходы на НИОКР списываются со счета 08 в дебет счета 04. Результаты НИОКР отражаются на счете 04 на отдельном субсчете «Положительные результаты НИОКР».

Если в результате выполнения НИОКР получен результат, подлежащий правовой охране, то организация должна принять решение о том, будет она регистрировать в установленном порядке права на эти результаты или нет.

Если принимается решение о регистрации соответствующих прав (например, организация подает заявку на выдачу патента), то расходы на НИОКР будут продолжать числиться на счете 08 до момента получения документов, подтверждающих наличие у организации исключительных прав на объект интеллектуальной собственности.

После получения таких документов накопленные расходы сформируют первоначальную стоимость нематериального актива.

Если организацией принято решение не регистрировать права на полученные результаты, то учет следует вести в том порядке, который предусмотрен для случая получения положительного результата, не подлежащего правовой охране.

Если при выполнении НИОКР получен отрицательный результат, то произведенные расходы в бухгалтерском учете признаются прочими расходами отчетного периода (списываются со счета 08 в дебет счета 91).

[Вернуться к началу темы](#)

3. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов

К материально-производственным запасам (МПЗ) организации относятся материалы, сырье, комплектующие и т. п. ценности, используемые в деятельности организации, а также товары, приобретаемые для перепродажи.

При ведении бухгалтерского учета (МПЗ) нужно руководствоваться нормами ПБУ 5/01, а также Методическими указаниями по учету МПЗ и Методическими указаниями по учету спецодежды и спецодежды.

Учет приобретенных материалов, сырья, комплектующих ведется на счете 10. Для учета материальных ценностей, находящихся в пути, можно использовать счет 15. Получив от продавца извещение и расчетные документы, покупатель отражает отгруженные ему МПЗ по дебету счета 15 в корреспонденции со счетом 60 по ценам, предусмотренным договором. После того как МПЗ фактически поступят на склад покупателя, делается проводка по кредиту счета 15 в корреспонденции со счетом 10. Остаток по счету 15 на конец месяца показывает наличие товаров в пути.

Учет приобретения материалов можно вести с применением счетов 15 и 16. Использование этих счетов должно быть предусмотрено учетной политикой организации.

В этом случае на счете 10 материалы учитываются не по фактической себестоимости, а по учетным ценам.

Учетные цены организация может определять по-разному:

- исходя из цены, указанной в договоре;
- по планово-расчетным ценам;
- по ценам предыдущего месяца и т. п.

При поступлении материалов в организацию они приходуются на счете 10 по учетным ценам проводкой: Д 10 К 15. При этом по дебету счета 15 отражаются все фактические затраты организации на приобретение материалов. По окончании каждого месяца разница между учетной стоимостью материалов и фактическими затратами на их приобретение списывается со счета 15 на счет 16. Эта разница может быть как положительной, так и отрицательной. После того как общая сумма отклонений на счете 16 определена, необходимо рассчитать сумму отклонений, которую можно списать со счета 16 в данном месяце (то есть сумму отклонений, которая относится к использованным (выбывшим) в данном месяце материалам). Суммы отклонений списываются со счета 16 на те же счета, на которые были списаны материалы.

МПЗ, приобретенные за плату, принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая в общем случае складывается из суммы фактических затрат на их приобретение.

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении самой организацией в бухгалтерском учете определяется исходя из фактических затрат на их изготовление. Учет и формирование затрат на изготовление материалов осуществляется в порядке, установленном для определения

себестоимости соответствующих видов готовой продукции.

Все фактические затраты по производству продукции накапливаются по дебету счетов учета производственных затрат (20, 23, 29). Полностью законченная готовая продукция принимается к учету по дебету счета 43. Если же изготовленная продукция предназначена для дальнейшего использования в организации в качестве материалов или комплектующих, то она приходится с кредита счетов учета затрат непосредственно в дебет счета 21 или 10.

Фактическая себестоимость МПЗ, полученных в счет вклада в уставный капитал, в бухгалтерском учете определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. При этом в фактическую себестоимость включаются также затраты организации по доставке материалов и доведению их до пригодного для использования состояния.

Излишки, выявленные при инвентаризации, приходятся по рыночной цене на дату проведения инвентаризации.

Материалы, полученные в результате разборки (ликвидации) основных средств, принимаются к учету также по рыночной цене.

В бухгалтерском учете поступление таких материалов отражается проводкой по дебету счета 10 в корреспонденции с кредитом счета 91.

МПЗ, поступившие безвозмездно, приходятся на счете 10 (41) по рыночной стоимости на дату принятия к учету в корреспонденции со счетом 91.

Пунктом 25 ПБУ 5/01 предусмотрена возможность создания резерва под снижение стоимости МПЗ, который образуется на разницу между их текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью, если фактическая себестоимость выше текущей рыночной стоимости. Этот резерв образуется в конце года за счет финансовых результатов организации. Резервирование применяется ко всем МПЗ (материалам (счет 10), товарам (счет 41), готовой продукции (счет 43)), которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость (стоимость продажи) которых снизилась.

На конец года организация определяет величину снижения стоимости МПЗ до их текущей рыночной стоимости по каждой единице учета и начисляет резерв. Суммы созданного резерва отражаются по кредиту счета 14 \ в корреспонденции с дебетом счета 91 в составе прочих расходов. Таким образом, в результате уценки материалов их стоимость на счете 10 не меняется. Но в активе бухгалтерского баланса на конец года стоимость материалов показывается за вычетом суммы созданного резерва. Креди-

товое сальдо счета 14 в бухгалтерском балансе отдельно не отражается.

Ежегодно при составлении отчетности организации необходимо заново определять размер резерва в зависимости от появления новой информации.

Выбытие МПЗ – это их отпуск в производство, продажа, иное списание. В бухгалтерском учете применяются только три способа оценки МПЗ при их выбытии:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (ФИФО).

Способ оценки определяется в учетной политике для целей бухгалтерского учета. По разным группам МПЗ можно применять разные способы оценки.

Товары принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости их приобретения, которая включает сумму фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Общие правила определения фактической себестоимости товаров ничем не отличаются от правил определения фактической себестоимости всех остальных видов МПЗ.

При этом все же есть ряд особенностей.

Во-первых, организациям торговли предоставлено право формировать фактическую себестоимость товаров без учета расходов по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз). Транспортно-заготовительные расходы в этом случае списываются непосредственно в дебет счета 44. Принятый организацией торговли порядок учета транспортно-заготовительных расходов должен быть отражен в приказе об учетной политике.

Во-вторых, организациям розничной торговли разрешено оценивать приобретенные товары по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок). В этом случае торговые наценки учитываются по кредиту счета 42 в корреспонденции с дебетом счета 41.

Выбранный вариант оценки товаров должен быть отражен в приказе об учетной политике организации.

Если учет товаров ведется по стоимости приобретения, то покупные товары учитываются на счете 41 по фактической себестоимости, которая складывается из суммы фактических затрат на их приобретение.

При выбытии товаров (продаже, ином списании) их стоимость может быть определена одним из трех возможных способов:

- по стоимости единицы товара;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО).

Организация может выбрать любой из этих вариантов. Выбранный метод оценки товаров при выбытии закрепляется в приказе об учетной политике. Если учетной политикой предусмотрен учет товаров по продажным ценам, то на счете 41 формируется розничная продажная цена товаров. Размер торговой наценки устанавливается с таким расчетом, чтобы покрыть все издержки обращения, учитываемые на счете 44, а также сумму начисленного НДС и обеспечить получение прибыли. По общему правилу размер торговой наценки по товарам ничем не ограничен и может быть любым. Исключение составляют отдельные виды товаров, по которым осуществляется государственное регулирование цен и устанавливаются предельные размеры розничных надбавок к фактической отпускной цене производителя.

Бухгалтерский учет товаров по продажным ценам дает возможность не вести учет каждой реализованной единицы товаров, а списывать с кредита счета 41 в дебет счета 90 стоимость всех реализованных по продажной цене товаров одной суммой, которая всегда равна сумме выручки, полученной за эти товары.

Чтобы выявить финансовый результат от реализации товаров, одновременно со списанием продажной стоимости товаров со счета 90 списывается сумма торговой наценки, приходящейся на проданные товары (сумма реализованного торгового наложения).

К материально-производственным запасам можно отнести:

- используемую при производстве товаров продукцию: сырье и материалы, покупные полуфабрикаты;
- продукцию, используемую для управленческих нужд: вспомогательные материалы, топливо, запчасти;
- готовую продукцию.

Задачи учета МПЗ:

1. Контроль за сохранностью материальных ресурсов, соответствие складских запасов нормативным.
2. Контроль за выполнением плана снабжения материалами.
3. Выявление фактических затрат, связанных с заготовкой материалов.
4. Правильное распределение стоимости израсходованных в производстве материалов по объектам калькуляции.

Фактическая себестоимость МПЗ складывается из суммы фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на

добавленную стоимость. Фактические затраты включают сумму, уплаченную в соответствии с договором; сумму, уплаченную организациям за информирование и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ; вознаграждение, уплаченное посреднической организации, через которую приобретены МПЗ; затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию; налоги, пошлины и т. п.

1. Способ по себестоимости каждой единицы основан на индивидуальной оценке материалов. Он относится к запасам, которые оцениваются в особом порядке, например, драгоценные металлы, драгоценные камни, которые в обычном порядке не могут заменить друг друга.

2. Способ средней себестоимости. Себестоимость материалов определяется по окончании каждого месяца, и в этом случае общая стоимость всех запасов делится на их количество, а полученный результат умножается на количество МПЗ, отпущенных в производство.

3. Способ ФИФО. При этом способе необходимо соблюдать правило: первая партия на приход, первая партия в расход. Сначала списывают материалы по себестоимости первой закупленной партии, затем по себестоимости второй и т. д. в порядке очередности, а в конце месяца запасы должны быть оценены по себестоимости последней партии, купленной в этом периоде.

Для учета движения материалов применяется первичная документация. Сырье и материалы поступают на предприятие от поставщиков, подотчетных лиц, от списания основных средств. Поступление материалов на предприятие контролирует отдел материально-технического снабжения (отдел снабжения, отдел маркетинга), который следит за выполнением поставщиками договорных обязательств, предъявляет им претензии по недостатке материалов, разыскивает грузы. Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и др. сопроводительные документы: платежное требование в 2 экземплярах (один у покупателя, второй в банке); товарно-транспортные накладные; квитанции к железнодорожной накладной и т. д. В отделе снабжения проверяют по документам соответствие сроков поставки, ассортимента, цены; их соответствие договорным условиям.

Принятые грузы экспедитор сдает заведующему складом. В момент сдачи материалов завскладом, который является материально-ответственным лицом, проверяет соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов по документам поставщика. При полном соответствии поступивших материалов документам завскладом выписывает

приходный ордер. Его подписывают экспедитор и завскладом (сдал – принял). В тех случаях, когда количество и качество прибывших материалов не соответствует данным счета поставщика, составляется акт о приемке материалов. Комиссия назначается руководителем предприятия. Акт составляется в двух экземплярах, первый хранится в бухгалтерии, второй поступает в отдел снабжения для предъявления претензий поставщику.

Приходные документы составляются в день поступления материалов. Если перевозку осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют товарно-транспортную накладную. На складе учет материалов ведется в карточках складского учета. Эти карточки в начале года открывает бухгалтерия, регистрирует в специальном реестре и вручает заведующему складом под расписку. Заведующий складом делает записи в карточке на основании приходных и расходных документов по мере совершения хозяйственных операций. После каждой записи в карточке выводится остаток материалов на конец дня. В конце месяца подсчитываются обороты по приходу и расходу и выводится остаток на конец месяца.

Со склада предприятия материалы отпускаются на производственные нужды (для изготовления продукции), на хозяйственные нужды (в ремонтный цех) и в порядке реализации неликвидных запасов. Расход материалов, отпускаемых в производство ежедневно, оформляют лимитно-заборными картами. Лимитно-заборная карта выписывается отделом маркетинга на один вид материалов. Карты выписывают в 2 экземплярах: один цеху, другой складу. При отпуске ценностей со склада кладовщик расписывается в лимитно-заборной карте цеха, а представитель получателя в лимитно-заборной карте склада. В обеих картах после каждого отпуска выводится остаток неиспользованного лимита. По окончании месяца лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию предприятия. Для оформления однократного отпуска на хозяйственные и производственные нужды применяются требования-накладные на отпуск материалов. Они выписываются цехом-получателем в двух экземплярах. Первый остается на складе, второй в цехе.

Отпуск материалов сторонним организациям, расположенным за пределами предприятия, оформляют накладными на отпуск материалов на сторону. Один экземпляр остается на складе, второй отдают получателю материалов.

Для обеспечения производственной программы материальными ресурсами на предприятии создаются специализированные склады для хранения МПЗ.

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

Учет движения материалов осуществляется в карточках и поэтому называется сортовым, осуществляют его только в натуральном выражении. Все первичные документы по движению материалов со склада предприятия поступают в бухгалтерию, где они после соответствующего контроля формируются в пачки по приходу и расходу и передаются на вычислительную установку или обрабатываются вручную.

Существует несколько вариантов учета материалов в бухгалтерии.

1 способ. Наиболее прогрессивным и рациональным методом учета материалов является оперативно-бухгалтерский метод (сальдовый). Сущность его состоит в том, что на складе предприятия ведутся карточки складского учета материалов, а в бухгалтерии – ведомость остатков материалов на складе (или сальдовую книгу). В этой ведомости ежемесячно получают отражение только остатки материальных ценностей, которые работник бухгалтерской службы переносит из карточек складского учета. Сальдовая книга хранится в бухгалтерии предприятия. Работник материального отдела принимает от заведующего складом документы при реестрах непосредственно на складе. Тщательно проверяет правильность отражения операции в карточках складского учета и заверяет проверку своей подписью. После этого карточка приобретает силу бухгалтерского реестра. Работник бухгалтерии должен также проводить на складах контрольные выборочные проверки фактического наличия остатков материалов.

2 способ. Возможен также количественно-суммовой метод и учет с помощью отчетов материально ответственных лиц. При количественно-суммовой методике в бухгалтерии предприятия на каждый вид материалов открывают карточки количественно-суммового учета. В них бухгалтер на основании данных, поступающих со склада, в хронологической последовательности отражает движение материальных ценностей, то есть приход, расход, остаток. Таким образом, в бухгалтерии дублируется складской учет, и это является недостатком данного метода.

Предприятия обязаны проводить инвентаризацию материальных ценностей не менее 1 раза в год перед составлением годового баланса. Инвентаризация проводится в порядке расположения ценностей в данном помещении. Товарно-материальные ценности (ТМЦ) заносятся в инвентаризационные описи по каждому наименованию с указанием номенклатурного номера, вида, количества.

Председатель и члены комиссии в присутствии заведующего складом проверяют фактическое наличие ценностей путем пересчета, перевзвешивания. На материальные ценности, принадлежащие другому предприятию и находящиеся на ответственном хранении, составляется отдельная инвентаризационная опись, и проверяются они одновременно с собственными материальными ценностями.

Инвентаризация инвентаря и хозяйственных принадлежностей на складе проводится аналогично инвентаризации материалов. Инвентарь, находящийся в эксплуатации, проверяется по месту его нахождения и лицам, на ответственном хранении которых он находится. При этом изымают и актируют к списанию непригодные к дальнейшему использованию инвентарь и хозяйственные принадлежности. Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

Излишек имущества, выявленный в ходе инвентаризации, необходимо оприходовать по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Стоимость такого имущества относится на финансовые результаты организации, то есть увеличивает ее прибыль. В бухгалтерском учете производится запись на сумму оприходованных в результате инвентаризации материалов: Д 10 К 91. Недостача имущества или его порча отражаются на счете 94. Недостачи ТМЦ списываются по фактической себестоимости или по продажным ценам снабженческих, сбытовых и торговых предприятий.

По товарно-материальным ценностям, по которым выявлены расхождения, составляется сличительная ведомость. [Вернуться к началу темы](#)

4. Бухгалтерский учет затрат на производство и реализацию продукции (выполнение работ, оказание услуг)

Затраты на производство являются частью расходов организации, связанных с выполнением последней обычных (уставных) видов деятельности по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг, являющихся целью создания организации, а также предметом ее деятельности.

Учет затрат по обычным видам деятельности ведется организацией на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Наряду с этим организация может вести учет затрат также по элементам с использованием счетов 30–39, которые выполняют функции отражающих счетов бухгалтерского учета. Состав и методика использо-

вания счетов 20–39 при последнем варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации.

В бухгалтерском учете расходы по обычным видам и предметам деятельности организации признаются (отражаются на счетах учета затрат) при соблюдении следующих условий:

- сумма расходов может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, когда она передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении его передачи.

При этом в состав затрат включается также амортизация по активам, определяемая исходя из их стоимости, срока полезного использования и принятых способов ее начисления.

Затраты по обычным видам и предметам деятельности формируются в учете в соответствии со следующими принципами:

- полноты – затраты на производство продукции (работ, услуг) включают стоимость всех ресурсов, которые были использованы организацией в отчетном периоде;

- допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) – затраты отражаются по мере их производства вне зависимости от оплаты;

- осмотрительности – активы и доходы не должны быть завышены, а обязательства и расходы – занижены;

- приоритета содержания перед формой – факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования;

- отдельного учета затрат, связанных с производством продукции (работ, услуг), и вложений во внеоборотные активы, финансовых вложений.

В зависимости от сферы деятельности организации затраты по ее обычным видам деятельности могут классифицироваться:

- в производственной сфере – как затраты на производство, которые могут отражаться в размере фактической или нормативной (плановой) полной производственной себестоимости продукции, работ и услуг либо в размере прямых затрат или стоимости материально – производственных запасов;

- в сфере обращения – в форме издержек обращения.

Порядок учета затрат на производство и калькулирование себестоимости

мости продукции (работ, услуг) или учета издержек обращения организация определяет самостоятельно исходя из отраслевой специфики и нормативных документов (при их наличии), применяемых в части, не противоречащей новым нормативным документам по бухгалтерскому учету. Это, в частности, касается организаций, занятых в промышленности, строительстве, науке, торговле и др.

Затраты на производство по времени их формирования подразделяются на производственную себестоимость и затраты на продажу продукции (работ, услуг).

Производственная себестоимость определяется затратами материальных, трудовых и иных ресурсов, связанными с производством продукции (работ, услуг), произведенными организацией в отчетном периоде.

Затраты на продажу продукции (работ, услуг) состоят из расходов, связанных со сбытом (расходы на упаковку, погрузочно-разгрузочные работы, транспортные расходы, расходы на рекламу и т.п.).

Затраты на производство продукции (работ, услуг) при их планировании и отражении в учете можно классифицировать по следующим признакам:

а) по отношению к объему производства продукции (работ, услуг) – переменные, условно-переменные и условно-постоянные затраты.

К переменным относятся расходы, которые изменяются пропорционально изменению объема продукции, работ и услуг (сырье и материалы, заработная плата рабочих с оплатой труда в зависимости от объема работ, электроэнергия, использованная на производство и т. п.). При этом относительно единицы продукции (работ, услуг) их величина является постоянной.

К условно-переменным относятся затраты, размер которых возрастает или уменьшается в соответствии с изменениями объема выпуска продукции (работ, услуг), но не в прямой пропорции с объемом производства.

К условно-постоянным (расходам на период) относятся затраты, которые не зависят от объема (количества) продукции (работ, услуг) и остаются в целом постоянными в определенном диапазоне колебаний объема производства и деловой активности (амортизация, отчисления на страхование, арендные платежи и т. п.);

б) по способу отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) – прямые (стандартные) и косвенные (накладные) расходы. Прямые (стандартные) затраты определяются и зависят от объема произведенных в отчетном периоде единиц продукции (работ, услуг) и состоят из стоимости материалов, расходов по оплате труда работников основного производства и других затрат, которые непосредственно по прямому назна-

чению можно отнести на себестоимость конкретной продукции (работ, услуг). Косвенные затраты не зависят от объема производства и остаются в целом постоянными в определенном диапазоне колебаний производства или деловой активности организации и включают расходы, которые, как правило, не могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретной продукции (работ, услуг). К указанным затратам могут относиться расходы организации, осуществленные до принятия решения о начале производства продукции (работ, услуг), включая расходы на изучение рынка товаров, оплату научно-исследовательских разработок и др. Данные затраты распределяются по видам продукции (работ, услуг) с использованием специальных расчетных методов;

в) по составу затрат – полная производственная себестоимость продукции (работ) в размере фактических или нормативных затрат; производственная себестоимость в размере прямых статей затрат; производственная себестоимость в составе стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;

г) по времени (периодичности) производства – текущие производственные затраты и единовременные затраты. К текущим производственным относятся затраты, необходимые для производства продукции, работ, услуг. К единовременным относятся затраты, однократно или периодически производимые, связанные, в частности, с работами по поиску, разведке и использованию природных ресурсов, их охране и воспроизводству, по рекультивации земель, подготовке и освоению производства, по капитальному ремонту основных средств и т.п. Указанные затраты могут списываться на себестоимость единовременно в момент их производства либо учитываться сначала в составе расходов будущих периодов и включаться в себестоимость объекта учета затрат в течение определенного периода времени на основании расчета. Наряду с этим по данному признаку затраты также классифицируются на расходы будущих периодов и предвидимые затраты, последние включаются в себестоимость объекта учета затрат в форме отчислений в резервы предстоящих платежей;

д) по методам калькулирования – позаказный метод, метод накопления затрат, попередельный метод, попроцессный метод, нормативный метод и иные методы, которые используются организацией обоснованно;

е) по экономическим элементам и статьям затрат;

ж) по местам возникновения затрат (по подразделениям организации, филиалам, видам производств, цехам, участкам, производителям работ и т. п.);

з) по этапам формирования – плановая, нормативная и фактическая

себестоимость продукции (работ, услуг). Плановая себестоимость представляет собой прогнозное значение предельной величины затрат на производство соответствующих видов продукции (работ, услуг) на отчетный период (квартал или год). Нормативная себестоимость определяется величиной необходимых затрат на производство отдельного вида продукции по статьям и элементам в соответствии с действующими нормами, нормативами и сметами. Фактическая себестоимость определяется общей величиной произведенных затрат на фактическое количество продукции (работ, услуг);

и) для целей налогообложения прибыли затраты классифицируются как лимитируемые и нелимитируемые расходы, а также расходы, принимаемые в фактических размерах. К лимитируемым затратам относятся такие их виды, по которым законодательством утверждены лимиты, нормы и нормативы. К ним, в частности, относятся компенсации за использование для служебных поездок личных автомобилей; командировочные и представительские расходы; оплата обучения по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров; расходы на оплату процентов за кредиты (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов).

Учет затрат на производство ведется по объектам учета затрат, к которым относятся:

– единица продукции или ее вид, полуфабрикат, объект строительства, вид работ или услуг и т. п., которые, как правило, могут быть измерены в количественном и стоимостном выражении, а также могут быть отделены от других таких же объектов и самостоятельно проданы или переданы;

– этапы производственных процессов;

– субъекты производства (места возникновения затрат), к которым относятся цеха, участки, подразделения организации, виды производства, производители продукции (работ) и т. п.

Одновременно с учетом затрат по объектам в организации осуществляется калькулирование их себестоимости. К объектам калькулирования, которые определяются организацией самостоятельно, могут, в частности, относиться: вид продукции в натуральном выражении (штуки, квадратные метры, кубы, киловатт-часы и т. п.); вид работ в стоимостном выражении (строительные работы, монтажные работы, геологоразведочные работы и т. п.); объект строительства в стоимостном выражении; вид услуг в натуральном (тонно-километры, часы и т. п.) и стои-

мостном выражении и другие виды объектов учета затрат.

Выбирая учетную политику по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирования себестоимости, организация определяет:

- методы учета затрат и калькулирования производственной себестоимости продукции (работ, услуг);

- состав производственной себестоимости объекта учета затрат – в размере всех затрат на его производство, включая предвидимые затраты (полная производственная себестоимость); в размере прямых (стандартных) затрат; в размере стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;

- состав косвенных расходов и методов их распределения;

- порядок группировки затрат – по статьям или элементам.

Методы учета затрат на производство классифицируются:

- по отношению к технологическому процессу – на позаказный, попередельный, попроцессный и др.;

- по объекту калькулирования – деталь, узел, изделие, группа изделий, процесс, передел, производство, заказ;

- по способу предварительного контроля – на нормативный метод и текущий учет затрат.

Позаказный метод применяется в индивидуальных производствах, выпускающих сложные виды машин и оборудования, выполняющих научно-исследовательские работы, строительство объектов и т. п. виды работ по отдельным договорам. На каждый объект учета открывается отдельный заказ, по которому фактические затраты в размере, установленном учетной политикой (полной производственной себестоимости, прямых затрат и т. п.), учитываются на счете 20 «Основное производство» нарастающим итогом до окончания работ по договору и сдачи объекта покупателю-заказчику. По сдаче отдельных видов продукции (работ, объектов) их фактическая себестоимость списывается с кредита счета 20 в дебет счета 90 «Продажи».

При выполнении заказов для одного покупателя-заказчика организация может вести учет затрат и калькулирование себестоимости методом накопления по группе объектов, если работы выполняются по одному проекту, а сдача объектов производится отдельно. В этом случае фактическая себестоимость продаваемых объектов (работ) определяется расчетно исходя из процента, исчисленного как отношение фактических затрат по производству работ, находящихся на начало отчетного месяца в незавершенном производстве и выполненных в отчетном месяце, к их договорной стоимости.

Попередельный метод применяется в производствах, в которых сы-

рье перерабатывается в готовую продукцию последовательно на отдельных производственных стадиях. При этом на всех переделах, за исключением последнего, осуществляется выпуск полуфабрикатов собственного производства. Данные полуфабрикаты, как правило, используются организацией в следующих по технологии переделах, на последнем из которых получается готовая продукция. Наряду с этим полуфабрикаты после определенных переделов могут быть проданы как самостоятельный вид готовой продукции.

Учет затрат по переделам ведется на счете 20 «Основное производство». По окончании работ по переделу затраты в части стоимости полуфабриката списываются с кредита счета 20 в дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» либо в дебет счета 90 «Продажи» - в части готовой продукции при ее продаже на сторону.

Порядок учета себестоимости производства продукции и калькулирования себестоимости единицы продукции при данном методе зависит от характера производственного процесса – простого или комплексного.

В простом производстве перерабатывается (выпускается), как правило, один или несколько основных видов продукции. При этом себестоимость одного вида продукции, выпускаемого в ходе процесса, определяется прямым способом – в размере всех затрат на его производство, деленных на количество готовой продукции.

При комплексном производстве – выпуске нескольких видов основной продукции их себестоимость определяется как сумма расходов на использованное в производстве сырье, полуфабрикаты, а также затрат по обработке, относящихся к данному процессу. Первые распределяются при наличии калькуляций непосредственно на продукцию, к которой они относятся, либо пропорционально выработке или их весу. Затраты по обработке распределяются по видам основной продукции, как правило, пропорционально количеству тонно-часов работы установки по производству этой продукции (как произведение выработанного количества тонн каждого вида продукции на продолжительность технологического цикла производства в часах).

Попроцессный метод применяется в организациях с небольшой номенклатурой продукции, где, как правило, отсутствует незавершенное производство. В данном случае учет затрат ведется не по видам продукции, а по местам возникновения затрат в разрезе каждого отчетного месяца.

Нормативный метод основан на создании и утверждении в организации системы нормативов и норм, на основании которых составляют калькуляции нормативной (стандартной) себестоимости продукции (ра-

бот, услуг), выявляют и учитывают затраты, связанные с отклонением от действующих нормативов и норм.

Основные элементы нормативного метода:

- составление нормативных калькуляций по изделиям с учетом изменений норм на начало текущего месяца;
- отдельный учет производственных затрат по нормам и отклонениям от них;
- учет изменений норм, составление отчетных калькуляций.

Отклонения подразделяются на положительные и отрицательные (экономия или перерасход, например, сырья и материалов). Если в документах, где зафиксированы отклонения, указаны коды причин и инициаторов (виновников), то это помогает лучше управлять затратами и совершенствовать затратный механизм.

Аналогичными признаками обладает система учета, используемая в странах с рыночной экономикой, называемая «стандарт-кост».

В странах с рыночной экономикой применяется также система учета затрат «директ-кост», которая состоит в определении только прямых или переменных расходов. Косвенные расходы не включаются в себестоимость объектов учета, а списываются непосредственно на счет учета прибылей и убытков.

При этом во всех случаях организация может вести учет затрат с их группировкой по местам возникновения.

В сводном бухгалтерском учете затраты на производство группируются по видам деятельности, а внутри – по видам продукции, заказам, переделам, производствам, цехам и т. п.

Затраты по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» (если по учетной политике данные расходы не предусмотрено относить непосредственно на счет учета продаж).

По окончании производственного процесса на основании данных документов первичного учета о количестве продукции, работ и услуг (ведомостей выработки и выхода продукции, накладных на количество изготовленных и сданных на склад инструментов, актов приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов, путевых листов и т. п.) и данных соответствующего журнала - ордера (по счету 20) или других регистров о фактических затратах по каждому виду производств они списываются с кредита счета 20 в дебет следующих счетов:

10 «Материалы» – на стоимость оприходованных материалов, выпущенных для собственных нужд;

21 «Полуфабрикаты собственного производства» – на стоимость полуфабрикатов собственного производства;

28 «Брак в производстве» – в размере потерь от брака;

43 «Готовая продукция» – на стоимость оприходованной на склад готовой продукции;

90 «Продажи» – на стоимость проданных на сторону продукции, работ, услуг;

91 «Прочие доходы и расходы» – на затраты по производствам, не давшим продукции и т. п.

Наряду с учетом затрат по объектам затрат организация осуществляет для целей планирования и контроля за используемыми ресурсами, а также составления бухгалтерской отчетности их группировку: 1) по экономическим элементам и 2) по статьям затрат.

1. Группировка затрат по экономическим элементам производится для целей бухгалтерской отчетности и исчисления в стоимостном выражении ресурсов, использованных за определенный отчетный период на производство продукции (работ, услуг).

При этом затраты в соответствии с экономическим содержанием группируются по следующим элементам:

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

При организации бухгалтерского учета по элементам в систему рабочего плана счетов наряду со счетами 20–29 могут быть введены новые счета – с 30 по 39.

Следует иметь в виду, что учет по элементам в данном виде не дает возможности организации получить информацию, сопоставимую с затратами на продажу продукции (работ, услуг), так как полученная информация включает стоимость материалов и готовой продукции, оставшихся на складе, а также незаконченной продукции (работ), числящейся в составе незавершенного производства.

В составе элемента «Материальные затраты» отражается стоимость материальных ресурсов, формируемая исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость); наценок (надбавок); комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэконо-

мическим организациям; стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги; таможенных пошлин; платы за услуги по транспортировке, хранению и доставке, осуществляемые сторонними организациями; иных затрат, непосредственно связанных с приобретением запасов.

Затраты, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом организации, подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство (затраты на оплату труда, амортизация основных фондов, материальные затраты и др.).

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами или вовсе не используемые по прямому назначению.

В составе элемента «Затраты на оплату труда» отражаются затраты на оплату труда основного, вспомогательного и управленческого производственного персонала организации за фактически выполненную работу, исчисленные по сдельным расценкам, тарифным ставкам и должностным окладам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда. В состав данных расходов включаются также премии рабочим и служащим за производственные результаты; стимулирующие и компенсирующие выплаты, в том числе компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством; компенсации, выплачиваемые в установленных законодательством размерах женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством возраста; затраты на оплату труда не состоящих в штате организации работников, занятых в основной деятельности.

В состав элемента «Отчисления на социальные нужды» входят обязательные отчисления по установленным законодательством нормам единого социального налога (органам государственного социального страхования, в Пенсионный фонд и фонды обязательного медицинского страхования). Отчисления производятся 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).

В составе элемента «Амортизация» отражается начисленная сумма амортизационных отчислений основных средств, а также нематериальных активов, исчисленная в порядке, установленном учетной политикой организации.

В данный элемент включаются также амортизационные отчисления от стоимости основных средств (помещений), предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы, а также от стоимости помещений и инвентаря, предоставляемых организациями медицинским учреждениям для создания медпунктов непосредственно на территории организации.

К элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся платежи (в том числе по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ, вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, оплата работ по сертификации продукции, затраты на командировки, подъемные, плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на организованный набор работников, на гарантийный ремонт и обслуживание, оплата услуг связи, вычислительных центров, плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных средств (или их отдельных частей), а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Затраты на платежи по страхованию имущества организаций, а также жизни и здоровья отдельных категорий работников и затраты, связанные со сбытом (реализацией) продукции (работ, услуг), могут выделяться из состава элемента «Прочие затраты» в отдельные элементы.

2. Группировка затрат на производство по статьям затрат осуществляется для контроля за затратами, установленными планом, и ведется, как правило, организациями, имеющими сложное производство. Прямые затраты, как правило, подразделяются по элементам, а косвенные образуют комплексные статьи, состоящие из нескольких элементов, которые различаются по их функциональной роли в производственном процессе. Однако отдельные виды прямых затрат могут состоять из нескольких элементов, например материалы. При включении в их стоимость транспортно-заготовительных расходов они становятся комплексными расходами.

В соответствии с действующим порядком перечень статей, используемый организациями различных сфер деятельности, устанавливается

отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг.

Рассмотрим состав и методы оценки затрат, формирующих себестоимость продукции, работ и услуг, используя данные по статейной группировке их себестоимости, обобщая статьи из различных отраслевых указаний.

Сырье и материалы

Под фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату, понимаются затраты на их приобретение или изготовление с учетом косвенных (транспортно-заготовительных или заготовительно-складских) расходов и затрат по доведению материалов до состояния готовности к применению. В организациях промышленности могут выделяться в особую статью расходы, связанные с учетом покупных полуфабрикатов и полуфабрикатов собственного производства.

В строительстве по данной статье или по статье, специально предназначенной для этого, может отражаться также стоимость оборудования, требующего монтажа, если в соответствии с договором на строительство организация самостоятельно приобретает оборудование, которое потом оплачивает заказчик в общей сумме выполненных для него работ по объекту строительства.

Организация может применять при списании материалов на производство продукции (работ, услуг) следующие методы их оценки: по средней себестоимости; по себестоимости каждой единицы; по себестоимости первых по времени приобретений материалов; по себестоимости последних по времени приобретений материалов.

Выбор метода списания материалов на производство зависит от применяемого метода оценки материалов, числящихся в остатке.

Расходы на оплату труда

В себестоимость продукции, работ и услуг включаются расходы на оплату труда рабочих и другого производственного персонала, исчисленные по принятым организацией системам и формам оплаты и отраженные на счете учета затрат основного производства.

При резервировании организацией средств на оплату отпусков работников, выплату вознаграждения за выслугу лет, а в отдельных отраслях – премий за ввод объектов в эксплуатацию в себестоимость продукции, работ и услуг по этой статье включаются также отчисления в резервы предстоящих платежей. В состав данных затрат не входят расходы по оплате труда рабочих вспомогательных производств, обслуживающих и прочих хозяйств организации; рабочих, занятых обслуживанием и экс-

плуатацией оборудования, машин и механизмов; рабочих, занятых на вспомогательных (включая работы по возведению временных зданий и сооружений) и других работах, не связанных с основным производством (относятся на счета учета вспомогательных производств, общепроизводственных и общехозяйственных (накладных) расходов); рабочих, занятых погрузкой, разгрузкой и доставкой материалов до приобъектного склада, включая разгрузку с транспортных средств на приобъектном складе (относятся на стоимость материалов).

Отчисления на социальные нужды

Эта статья включает обязательные отчисления (страховые взносы) организации, производимые по установленным законодательством нормам от расходов на оплату труда всех работников, занятых производством продукции (работ, услуг), в фонды социального назначения: Пенсионный фонд, фонды социального и медицинского страхования.

Расходы на подготовку и освоение производства

По данной статье затрат отражаются:

– в добывающих отраслях затраты по доразведке месторождений; очистке территории в зоне открытых горных работ, площадок для хранения плодородного слоя почвы, используемого при последующей рекультивации земель; устройству временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемого сырья; другим аналогичным видам работ;

– затраты по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы) – по проверке готовности новых организаций, производств, цехов и агрегатов к вводу в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования;

– затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного или массового производства.

Указанные затраты отражаются, как правило, на счете 20 «Основное производство» и по кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».

Стоимость инструментов

Стоимость специальных инструментов, специальных приспособлений и сменного оборудования отражается в составе затрат в полном размере при их передаче в производство с кредита счета 10 «Материалы».

Спецоборудование для научных (экспериментальных) работ.

По данной статье отражаются затраты на приобретение и изготовление (включая затраты на проектирование, транспортировку, монтаж, опробование и пуск-наладку) необходимых для выполнения определен-

ных договоров (заказов) стендов, испытательных станций, аппаратуры, приборов, механизмов, устройств, специальных инструментов и другого специального оборудования, включая серийные изделия, предназначенные для использования в качестве объектов испытаний и исследований.

Общепроизводственные расходы (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховые расходы).

К общепроизводственным расходам как части расходов организации по обычным (уставным) видам деятельности относятся расходы по работам, связанным с обслуживанием основных и вспомогательных производств организации. Бухгалтерский учет общепроизводственных расходов ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

Данные расходы несут, как правило, организации промышленности, строительства и сельского хозяйства. Общепроизводственные расходы подразделяются на расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (в строительстве – строительных машин и механизмов), а также цеховые расходы в промышленности, сельском хозяйстве и других производственных организациях. Учет данных расходов рекомендуется вести в порядке, установленном отраслевыми указаниями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг).

Промышленные и иные производственные организации с цеховой структурой управления производства учитывают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования и цеховые расходы в разрезе каждого цеха основного и вспомогательного производств по статьям затрат. Сельскохозяйственные организации ведут учет общепроизводственных расходов по отраслям производства (растениеводство, животноводство и др.) в разрезе своих подразделений (отделений, ферм и т. п.).

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования подразделяются на текущие и единовременные расходы. Текущие расходы отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в составе следующих затрат:

- амортизация производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта, используемых в производстве, – с кредита счета 02 «Амортизация основных средств»;

- расходы по эксплуатации оборудования – с кредита счета 23 «Вспомогательные производства»;

- расходы на ремонт оборудования, транспортных средств и инструмента – с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» (либо счета 96 «Резервы предстоящих расходов» – при образовании резерва на ремонт);

- затраты на внутризаводские перемещения грузов – с кредита счета 23 «Вспомогательные производства»;
- амортизация нематериальных активов – с кредита счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- расходы по страхованию основных средств и нематериальных активов – с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- расходы по оплате труда работников, занятых обслуживанием указанных производств, – с кредита счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- прочие расходы – с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» и т. п.

Единовременные расходы включают:

а) в промышленности: затраты на освоение новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции и изделий;

б) в строительстве: затраты по доставке строительных машин и механизмов с одной строительной площадки на другую; затраты по монтажу и демонтажу строительных машин и механизмов и их перестановке в пределах территории строительства; затраты на пробный пуск машин и на устройство и разборку временных вспомогательных сооружений для установки строительных машин и механизмов.

Единовременные расходы могут в соответствии с учетной политикой организации учитываться предварительно на счете 97 «Расходы будущих периодов» либо непосредственно на счете 25 в составе расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования.

Производственные организации с бесцеховой структурой управления учитывают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования в целом по организации.

Строительные организации учитывают расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов, как правило, по их видам в целом по организации.

Цеховые расходы учитываются на счете 25 в составе следующих затрат:

– расходы по оплате труда аппарата управления цехов с отчислением на социальное страхование и обеспечение и другими расходами по управлению – с кредита счетов 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

– амортизация зданий и сооружений общецехового назначения и нематериальных активов, используемых при производстве продукции, – с

кредита счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов»;

– расходы по содержанию зданий и сооружений – с кредита счета 23 «Вспомогательные производства»;

– расходы на ремонт основных средств – с кредита счета 23 «Вспомогательные производства»;

– расходы по рационализации и изобретениям – с кредита счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;

– расходы по охране труда, которые формируются с кредита счетов учета расчетов;

– прочие расходы.

Промышленные и иные производственные организации могут учитывать цеховые расходы вспомогательных производств непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства».

При этом организации с бесцеховой структурой управления производством учитывают цеховые расходы на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в составе общезаводских (управленческих) расходов.

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования распределяются в порядке, установленном учетной политикой организации. Как правило, указанные расходы, выявленные по каждому цеху (подразделению), относятся на себестоимость продукции (работ, услуг), выпускаемой данным цехом (подразделением).

Распределение указанных расходов по видам продукции производится исходя из плановой величины этих расходов на час работы оборудования (в зависимости от его стоимости, сложности, мощности и других параметров), занятого на изготовлении изделий, и количества часов его работы для производства единицы изделий согласно установленной технологии производства продукции.

Фактические затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, учтенные в целом по цеху, распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством пропорционально их стоимости, исчисленной на основании сметных ставок.

Организация в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по учету себестоимости продукции может использовать разные методы расчета сметных ставок исходя из уровня затрат по содержанию и эксплуатации оборудования на один рубль расходов на оплату труда рабочих и др.

В организациях с незначительным объемом незавершенного производства указанные расходы распределяют по нормам на незавершенное

производство, а оставшуюся часть списывают на себестоимость проданной продукции.

В организациях, выпускающих однородную продукцию, данные расходы распределяют по видам продукции пропорционально расходам на оплату труда рабочих.

Цеховые расходы в промышленности распределяются в порядке, установленном учетной политикой организации. Как правило, данные расходы распределяются по видам продукции пропорционально расходам на оплату труда рабочих с учетом расходов по содержанию машин и оборудования.

При этом цеховые расходы, приходящиеся на работы и услуги, выполняемые для других цехов организации, определяются общим объемом этих расходов, которые списываются на затраты цехов-потребителей работ и услуг. При выполнении цехом работ и услуг для собственных нужд затраты в составе расходов по оплате труда рабочих, отчислений на социальное страхование и обеспечение от них, а также на основные материалы включаются в себестоимость изделий, работ и услуг соответствующего подразделения цеха.

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (строительных машин и механизмов) со счета 25 «Общепроизводственные расходы» списываются в дебет счетов:

20 «Основное производство» – по цехам и видам продукции (по объектам строительства);

23 «Вспомогательные производства» – по видам производств и продукции (работ, услуг);

28 «Брак в производстве» – на сумму бракованной продукции;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – по обслуживающим производствам и хозяйствам и видам продукции;

91 «Прочие доходы и расходы» – в части расходов по работам, выполненным в прошлом году.

Общехозяйственные расходы

Общехозяйственные расходы представляют собой затраты организации по управлению, являющиеся составной частью расходов организации по производству продукции (работ, услуг), но не связанные непосредственно с производственным процессом. Данные расходы также называют управленческими, а в строительстве – накладными расходами.

Бухгалтерский учет таких расходов ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Общехозяйственные расходы можно классифицировать по видам,

технико-экономическим факторам, календарным периодам, для целей управления, а также налогообложения.

Виды затрат, включаемых в общехозяйственные расходы, определяются в соответствии с отраслевыми указаниями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг) сметой затрат. К общехозяйственным расходам, как правило, относятся следующие их основные виды: административно-управленческие расходы (на оплату труда аппарата управления организацией, транспортные, командировочные, представительские и т. п.); расходы по содержанию общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом (расходы на оплату труда прочего управленческого персонала, на технику безопасности, на изобретательство и рационализацию производства и т. п.); амортизационные отчисления основных средств управленческого назначения и расходы на их ремонт; расходы по арендной плате за помещения управленческого назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т. п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные затраты по своему составу и размерам определяются следующими факторами:

– структурой организации и штатным расписанием (наличие цехов, вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, организация управления и т. п.), в соответствии с которыми данные расходы могут учитываться отдельно по основному и вспомогательным производствам (при учете затрат по полной производственной себестоимости);

– нормами расхода топлива, электроэнергии для отопления, освещения и других нужд;

– нормами расхода и порядком списания материалов;

– способами начисления амортизации основных средств;

– способами начисления амортизации нематериальных активов;

– суммами затрат на капитальный и текущий ремонт основных средств управленческого назначения, определенными отдельной сметой затрат;

– суммами затрат на охрану труда, определенными отдельной сметой затрат;

– суммами затрат на содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны, определенными отдельной сметой затрат;

– суммами затрат на подготовку кадров, определенными отдельной сметой затрат;

– суммами затрат на командировочные расходы, определенными от-

дельной сметой затрат;

- суммами затрат на рекламу, определенными отдельной сметой затрат;
- суммами затрат на представительские расходы, определенными отдельной сметой затрат;
- суммами затрат на рационализаторские работы, а также исследования, кроме затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические работы, давшие положительный результат, определенными отдельной сметой затрат;
- методами распределения данных расходов по видам производств, работ, продукции и услуг;
- другими.

При этом отдельные виды управленческих расходов могут по решению организации учитываться непосредственно в составе себестоимости объекта калькулирования прямым способом. Это относится к расходам по оплате труда управленческого персонала цехов (участков), вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, амортизации основных средств и т. п.

Общехозяйственные расходы могут учитываться в полном размере в составе:

- производственной себестоимости продукции, работ и услуг;
- себестоимости проданной продукции, работ и услуг. Данное правило предусматривает учет общехозяйственных расходов как расходов по управлению организацией только в составе условно - постоянных расходов организации.

Из вышеизложенного следует, что общехозяйственные расходы как расходы по управлению учитываются на счете 26:

- всеми организациями, занятыми производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, кроме торговых организаций и организаций, занятых иной посреднической деятельностью;
- организациями, которые наряду с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг как обычными видами своей деятельности занимаются торговыми операциями;
- организациями, специализирующимися на реализации инвестиционных проектов (заказчиками) по договорам, заключенным с инвесторами;
- профессиональными участниками рынка ценных бумаг (инвестиционными фондами, брокерами, дилерами и т. п.).

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 ежемесячно на основании данных из разработочных таблиц, ведомостей, листов-расшифровок и других бухгалтерских регистров с кредита следую-

щих счетов:

02 «Амортизация основных средств» – в части амортизации основных средств, начисленной по методу, установленному учетной политикой организации;

05 «Амортизация нематериальных активов» – в части амортизации нематериальных активов, начисленной по методу, установленному учетной политикой организации;

10 «Материалы» – в части стоимости использованных в производстве материально-производственных запасов;

23 «Вспомогательные производства» – в части стоимости потребленных услуг, оказанных вспомогательными производствами, а также расходов по ремонту основных средств;

25 «Общепроизводственные расходы» – в части расходов строительных организаций по эксплуатации строительных машин и механизмов (по работам общего характера – по благоустройству строительных площадок, их содержанию в порядке, подготовке объектов строительства к сдаче и др.);

97 «Расходы будущих периодов» – в части предварительно уплаченных расходов по неравномерно производимым ремонтным работам (если организация не образует резерва на ремонт), по подписке на техническую литературу и др.;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – в части отчислений по имущественному и личному страхованию;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – в части расходов на оплату труда управленческого персонала и отчислений по социальному страхованию и обеспечению с них;

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – в части сумм недостач и потерь, отнесенных на общехозяйственные расходы;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – по другим расходам, связанным с управлением производством.

Общехозяйственные расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», распределяются организацией ежемесячно исходя из ее отраслевой принадлежности и в соответствии с учетной политикой.

Распределение данных расходов может производиться:

1) в организациях, занятых производством продукции (работ, услуг): в полном размере относятся на финансовый результат как расходы на

продажу продукции (работ, услуг) и списываются со счета 26 в дебет счета 90 «Продажи»; на себестоимость продукции (работ, услуг) данные расходы списываются в следующем порядке:

а) организациями промышленности – в дебет счета 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если указанные производства и хозяйства выполняли работы и оказывали услуги на сторону). При этом распределение данных расходов по видам производств и хозяйств производится в порядке, установленном отраслевыми указаниями по учету себестоимости продукции, как правило, пропорционально расходам на оплату труда производственных рабочих. Для реализации установленной методики по распределению общехозяйственных расходов необходимо: определить процент общехозяйственных расходов к расходам на оплату труда рабочих, учтенным на счете 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», если продукция и работы указанных производств продавались на сторону); по исчисленному проценту, умноженному на сумму расходов на оплату труда рабочих, приходящихся на каждый вид производства, определить по каждому их виду сумму общехозяйственных расходов;

б) строительными организациями (накладные расходы) – в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» пропорционально прямым затратам, на счета учета строительных работ – в дебет счета 20 «Основное производство» (с учетом расходов на строительство временных титульных зданий и сооружений), а также в дебет счета 23 «Вспомогательные производства». При этом накладные расходы в организациях механизации ежемесячно распределяются пропорционально прямым затратам в части выполненных строительных работ (по договорам на строительство) – в дебет счета 20 «Основное производство», а в части выполненных строительными машинами и механизмами услуг – в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы».

В дальнейшем порядок распределения накладных расходов по объектам учета (договорам, проектам, объектам строительства, видам работ и т. п.) как на счете 20 «Основное производство», так и на счете 25 «Общепроизводственные расходы» определяется учетной политикой строительной организации.

Расходы могут распределяться по объектам учета пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих, договорной стоимости выполненных работ, количеству отработанных машино-смен (в структурных подразделениях механизации) и другими методами.

Для реализации установленной методики по распределению накладных расходов необходимо: определить процент накладных расходов к прямым затратам основного производства и вспомогательных производств; по исчисленному проценту, умноженному на сумму прямых затрат, учтенных на счетах 20 и 23, определить сумму накладных расходов, которую следует отнести на каждый из этих счетов; затем по принятой в организации методике, являющейся элементом учетной политики, распределить общую сумму накладных расходов на счете 20 по объектам учета, а также счете 23 по видам производств;

2) в организациях, деятельность которых не связана с производственным процессом, – профессиональных участников рынка ценных бумаг (инвестиционные фонды, комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), общехозяйственные расходы как расходы по их содержанию списываются с кредита счета 26 в дебет счета 90 «Продажи»;

3) в организациях, специализирующихся на реализации инвестиционных проектов (заказчиков), по договорам, заключенным с инвесторами, общехозяйственные расходы как расходы по содержанию аппарата заказчика списываются ежемесячно с кредита счета 26 в дебет счета 90 «Продажи».

Страхование имущества и работников

По данной статье по кредиту счета 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», отражаются производимые в установленном порядке отчисления организаций на обязательное страхование имущества, жизни и здоровья отдельных категорий работников, а также на добровольное страхование.

Коммерческие расходы (расходы на продажу)

Расходы на продажу представляют для организаций различных сфер деятельности расходы, связанные с продажей:

- произведенной продукции;
- купленных товаров.

В первом случае расходы на продажу производятся при продаже продукции и классифицируются как коммерческие расходы. Они имеют место в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность.

Во втором случае расходы на продажу состоят из расходов по сопровождению движения товаров и расходов по управлению организацией и классифицируются как издержки обращения, которые имеют место в

торговых и иных посреднических организациях.

Бухгалтерский учет расходов на продажу ведется на счете 44 «Расходы на продажу» по видам (коммерческим расходам и издержкам обращения) и статьям расходов.

К коммерческим расходам, связанным с продажей готовой продукции, учет которых ведется на счете 44, в частности, относятся расходы:

- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым при хранении и продаже продукции;
- на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции, за исключением случаев, когда договором предусматривается, что стоимость тары возмещается сверх цены за продукцию. При этом затаривание и упаковка готовой продукции производятся после ее сдачи на склад. Данные расходы, произведенные до сдачи продукции на склад готовой продукции, учитываются в составе производственной себестоимости продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления;
- по погрузке продукции в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и оплате труда продавцов в сельскохозяйственных организациях;
- связанные с рекламой продукции;
- другие.

Состав коммерческих расходов, порядок их учета и распределения определяются отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Коммерческие расходы могут списываться в соответствии с учетной политикой организации на себестоимость проданной продукции в полном размере либо частично.

При принятии решения о полном списании данных расходов их общая сумма списывается ежемесячно со счета 44 в дебет счета 90 «Продажи». При этом расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции, когда договором предусматривается возмещение их стоимости сверх цены за продукцию, списываются также в дебет счета 90.

При частичном списании коммерческих расходов их общая сумма подлежит распределению в части расходов на упаковку и транспортировку в дебет счетов:

90 «Продажи» – в части, относящейся к проданной продукции, выручка (доход) по которой отражена по кредиту счета 90. Данные расходы

распределяются ежемесячно между отдельными видами отгруженной продукции исходя из их веса, объема, производственной себестоимости и других соответствующих показателей;

91 «Прочие доходы и расходы» – в части, относящейся к проданным объектам основных средств, нематериальных и иных активов, не являющихся продукцией. В остальной части – в полном размере в дебет счета 90.

Учет расходов будущих периодов

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) расходы, связанные с производством продукции (работ, услуг), формируют ее стоимость в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения и состояния расчетов.

Расходы, производимые организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, классифицируются как расходы будущих периодов. При этом общая сумма затрат на производство продукции (работ, услуг) в каждом отчетном периоде складывается из текущих расходов (на оплату труда персонала, амортизацию и др.) и части расходов будущих периодов. Последние включаются в состав затрат на производство продукции (работ, услуг) в данном отчетном периоде в размерах, определяемых специальным расчетом.

Согласно правилам бухгалтерского учета и нормам налогообложения расходы будущих периодов подлежат списанию на затраты по производству продукции (работ, услуг) в порядке, установленном организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.). Организация должна установить в учетной политике порядок списания расходов будущих периодов по их видам, если он не вытекает из договоров (аренда основных средств, приобретение лицензии на право деятельности и т. п.), определяющих порядок и сроки их списания.

Списание расходов будущих периодов производится в течение срока, установленного расчетом на основании норм учетной политики. Бухгалтерский учет таких расходов ведется по видам на счете 97 «Расходы будущих периодов». К расходам будущих периодов относятся:

– расходы, связанные с подготовительными работами в сезонных отраслях промышленности, а также расходы на содержание оборудования, машин и механизмов с сезонным характером их использования. Указанные расходы учитываются на счете 97 (без НДС) с кредита счетов учета расчетов и ресурсов. В соответствии с расчетом они списываются в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» (при образовании резерва на покрытие данных расходов) или счетов учета затрат по видам произ-

водств в течение срока, установленного расчетом;

– расходы на подготовку и освоение производств. Учитываются на счете 97 (без НДС в составе затрат, установленных сметой) с кредита счетов учета запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и т. п. При этом сумма данных расходов уменьшается на стоимость продукции, полученной при комплексном опробовании производств и оборудования. Списание расходов производится с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат по видам производств и продукции в течение срока освоения новой продукции;

– расходы на подготовку и освоение производства продукции, новых видов серийной или массовой продукции. Указанные расходы, учтенные согласно смете на счете 97, списываются с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат по видам производств и продукции в течение срока, установленного расчетом;

– расходы по неравномерно производимым в течение года работам по восстановлению (ремонту) основных средств (если не образован соответствующий резерв). Указанные затраты отражаются по завершении работ в полном размере на счете 97 (без НДС) с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Списываются с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат на содержание восстанавливаемых объектов: по капитальному ремонту – в срок, установленный расчетами; по другим видам работ по восстановлению объектов – в срок, установленный расчетами в течение отчетного года;

– расходы по уплате арендной платы за пользование основными средствами. Отражаются по дебету счета 97 (без НДС) с кредита счетов учета расчетов или денежных средств. По наступлении отчетного периода соответствующая часть арендной платы списывается с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат, на которых используются данные объекты;

– расходы по оплате услуг телефонной и радиосвязи; расходы, связанные с рекламой продукции (работ, услуг); расходы по подписке на периодические издания. Учитываются на счете 97 (без НДС) в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов или денежных средств. Списание данных расходов производится с кредита счета 97 в дебет счета учета затрат, как правило, общехозяйственных расходов. Указанные расходы могут также включаться в затраты в полном размере по мере их производства;

– расходы по приобретению лицензий. Отражаются по дебету счета 97 в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов или денежных средств. В соответствии с расчетами данные расходы списываются в те-

чение срока, установленного расчетом, с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат, как правило, общехозяйственных расходов;

– другие аналогичные расходы.

При этом суммы НДС, относящиеся к принятым на учет расходам будущих периодов, отражаются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» с кредита счетов учета расчетов. Списание сумм налога производится (по мере проведения расчетов с поставщиками и подрядчиками) с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»:

– по мере осуществления расчетов с организациями за полностью выполненные работы (услуги), расходы по которым учтены на счете 97 (например, приобретение лицензии);

– в течение периода списания расходов будущих периодов с кредита счета 97, если обязательства по указанным расходам выполняются в течение данного периода времени (например, уплаченная вперед арендная плата).

Указанные расходы принимаются на учет по дебету счета 97 на основании акта сдачи-приемки после их завершения. Данные расходы равномерно списываются со счета 97 начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором они завершены и приняты на учет. В связи с этим организация ведет учет указанных расходов в следующем порядке:

а) по окончании работ затраты по ним включаются в состав отложенных расходов – делается запись по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства» и др.;

б) ежемесячно делаются записи по списанию указанных затрат - по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов»;

2) расходы на принятые НИОКР (кроме работ, учтенных по их окончании в составе нематериальных активов, а также НИОКР, не давших положительных результатов), которые используются в производстве и реализации товаров (работ, услуг). К данным расходам могут относиться, в частности, расходы по работам, связанным с разработками управленческого характера. Указанные расходы на основании акта сдачи - приемки принимаются на учет на счете 97. Списание таких затрат производится в течение трех лет равномерно начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором они приняты на учет. При этом учет ведется в следующем порядке:

а) фактические расходы включаются в состав отложенных затрат. Делается запись – по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов 20 «Основное производство» (по работам, выполненным

собственными силами), 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (по работам, выполненным сторонними организациями);

б) в течение трех лет отложенные затраты списываются. При этом делаются записи – по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».

Учет и оценка незавершенного производства

Продукция и работы, не прошедшие всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также некомплектованные изделия, не прошедшие испытания и техническую приемку, относятся к незавершенному производству.

При единичном выпуске продукции затраты на ее изготовление и незавершенное производство оцениваются по фактическим производственным затратам.

Продукция, не завершённая производством, в массовом и серийном производстве может отражаться: в размере всех фактических затрат; по нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям расходов; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При организации учета себестоимости продукции, работ и услуг с использованием нормативного метода информация о затратах по каждому объекту учета формируется в регистре отдельно по нормам (нормативам) и отклонениям от них.

Организация может для учета выпущенной продукции (работ, услуг) и отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной себестоимости применять счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В данном случае в учете делаются записи:

Д 40 К 20 (23, 29) – списана фактическая себестоимость выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг;

Д 10, 20, 23, 28, 43, 90 К 40 – данная продукция, работы и услуги списаны по нормативной стоимости;

Д 90 К 40 – до списана сумма превышения фактической себестоимости над нормативной стоимостью данной продукции, работ и услуг или Д 90 К 40 сторно – на сумму превышения нормативной стоимости данной продукции, работ и услуг над их фактической себестоимостью.

Незавершенное производство в организациях, занятых в отдельных отраслях народного хозяйства, может оцениваться по договорной стоимости.

В данном случае применяется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

В бухгалтерском учете хозяйственные операции отражаются в сле-

дующем порядке:

Д 90 К 20 – списана фактическая себестоимость выполненных работ;

Д 46 К 90 – отражена выручка по договорной стоимости данных работ;

Д 90 К 68 – отражена задолженность бюджету по НДС;

Д 90 К 99 – отражена прибыль от продажи работ;

Д 62 К 46 – списана стоимость выполненных работ по окончании их в целом по договору;

Д 51, 52 К 62 – получены денежные средства в оплату выполненных работ.

При оценке выполненных работ по договорной стоимости оценка незавершенного производства будет также производиться по договорной стоимости. Организация, оценивающая таким образом лишь часть работ на учетном объекте, приходящуюся на законченные этапы и комплексы, будет иметь незавершенное производство в двойной оценке по данным объектам учета:

– по договорной стоимости – в части законченных этапов и комплексов работ;

– по фактической себестоимости – в части незаконченных видов работ.

Методы оценки незавершенного производства устанавливаются организациями в соответствии с отраслевыми рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Затраты по объектам учета, оставшимся незавершенными, отражаются на счете 20 нарастающим итогом до завершения всех работ и выпуска продукции.

В индивидуальном и мелкосерийном производствах учет себестоимости ведется по заказам. В связи с этим себестоимость выполненных работ за отчетный период и незавершенное производство оцениваются по фактической себестоимости согласно открытому заказу. При сдаче продукции и работ для продажи их себестоимость будет определяться общей суммой затрат по заказу с начала его выполнения до момента завершения работ.

В крупносерийном и массовом производствах продукции представляется возможным оценивать незавершенное производство только по расходу основных материалов и полуфабрикатов собственного производства, а все остальные расходы относить на готовую продукцию.

Учет затрат вспомогательных производств

Производства, выпускающие продукцию, выполняющие работы и оказывающие услуги для основного производства или основной деятель-

ности организации, являются вспомогательными.

К ним, в частности, относятся:

- производства, обслуживающие различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортные подразделения;
- производства, занятые ремонтом основных средств;
- производства, изготавливающие инструменты, штампы, запасные части, строительные детали, конструкции;
- производства по добыче камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- производства, занятые лесозаготовкой и лесопилением;
- производства по засолке, сушке и консервированию сельскохозяйственных продуктов (в основном в торговых организациях);
- другие аналогичные производства.

Для увеличения объема выпуска продукции, выполнения работ и оказания услуг такие производства могут объединяться и выделяться организацией на особый баланс со статусом структурного подразделения организации.

Вспомогательные структурные подразделения учет себестоимости продукции, выполненных работ и оказанных услуг ведут применительно к порядку, установленному для учета затрат по основному виду деятельности, по каждому типу таких производств в соответствии с отраслевыми инструкциями. Причем отдельные правила ведения учета, являющиеся для данной организации элементами учетной политики (оценка материалов при их списании на производство), обязательны для применения в данных подразделениях.

Вспомогательные производства по характеру выпускаемой продукции и выполняемых работ делятся на производства с выпуском однородной продукции и производства со сложной структурой продукции.

В первом случае планирование и учет себестоимости продукции (работ) проводится в целом по производству с определением в дальнейшем по мере выпуска продукции или выполнения работ себестоимости их единицы путем деления всех затрат на количество выпущенной продукции (выполненных работ).

Во втором случае планирование и учет необходимо вести по заказам на каждый вид продукции и работ.

Учет затрат во вспомогательных производствах ведется на счете 23 «Вспомогательные производства», по дебету которого учитываются затраты по видам производств в целом и по видам продукции, работ и

услуг. Затраты включают прямые расходы (стоимость потребленных материалов, расходы на оплату труда, затраты на эксплуатацию и обслуживание оборудования, машин и механизмов), а также приходящиеся на них косвенные (накладные) расходы.

Косвенные (накладные) расходы предварительно учитывают на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и ежемесячно списывают в дебет счета 23 в части, приходящейся на вспомогательные производства (если учетной политикой не предусмотрено списание данных расходов в полном объеме на финансовый результат – в дебет счета 90 «Продажи»).

Косвенные (накладные) расходы распределяются по видам производств пропорционально прямым затратам или другими методами, установленными отраслевыми методическими рекомендациями по учету себестоимости продукции (работ, услуг).

Внутри каждого вида производств по видам продукции, работ и услуг косвенные (накладные) расходы распределяются методами, избранными организацией.

По окончании месяца затраты по завершенной производством продукции, выполненным работам и оказанным услугам списываются на основании документов первичного учета о количестве продукции, работ и услуг и соответствующих регистров бухгалтерского учета о фактических затратах по каждому виду производств с кредита счета 23 в дебет следующих счетов:

10 «Материалы» – на стоимость оприходованных материалов, выпущенных для собственных нужд;

20 «Основное производство» – на стоимость продукции, работ и услуг, отпущенных на основное производство;

25 «Общепроизводственные расходы» – на стоимость произведенного ремонта оборудования, машин и механизмов;

23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – на стоимость услуг, оказанных для собственных нужд;

28 «Брак в производстве» – в размере потерь от брака;

90 «Продажи» – на стоимость проданных на сторону продукции, работ и услуг.

По счету 23 на начало и конец месяца может отражаться также стоимость незавершенного производства по видам в зависимости от характера производства (продукция металлоконструкций и изделий, незаконченный капитальный ремонт оборудования, машин и механизмов, собственных зданий и сооружений).

Объемы незавершенного производства определяются путем инвентаризации произведенных работ. Результаты инвентаризации оформляются актом или определяются расчетным путем.

Особенности учета затрат в торговых организациях.

Учет издержек обращения

Бухгалтерский учет расходов на продажу ведется на счете 44 «Расходы на продажу» по статьям расходов.

Расходы на продажу организаций, занятых торговой и иной посреднической деятельностью, возникающие в процессе движения товаров от продавца к потребителю, представляют собой издержки обращения.

Учет издержек обращения и заготовительно-складских расходов организации ведут в порядке, установленном отраслевыми методическими указаниями по планированию и учету себестоимости продукции (работ, услуг). Издержки обращения учитываются по следующей номенклатуре статей затрат:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизация основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды и приборов, других материалов;
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- затраты на оплату процентов за пользование займом;
- потери товаров и технологические расходы;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

Организации с учетом специфики своего производства могут использовать сокращенную или увеличенную номенклатуру статей издержек обращения.

Организация в соответствии с учетной политикой может списывать издержки обращения на себестоимость проданных товаров в полном размере либо частично. При полном списании издержек обращения их сумма ежемесячно списывается с кредита счета 44 в дебет счета 90 «Продажи».

При частичном списании издержек обращения их сумма распределяется:

– в торговых и иных посреднических организациях в части расходов на транспортировку – между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца, в остальной части – ежемесячно списывается организацией на себестоимость проданных товаров в дебет счета 90 «Продажи». Организация ежемесячно определяет сумму издержек обращения, приходящуюся на проданные товары, как разницу между суммой издержек, числящихся на конец месяца и образованных за месяц, и их стоимостью, приходящейся на остаток непроданных товаров. Издержки, приходящиеся на остаток непроданных товаров, исчисляются по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируют транспортные расходы, приходящиеся на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяют стоимость товаров, проданных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в п.1 суммы издержек обращения и производства к сумме проданных и оставшихся товаров (п. 2) находят средний процент издержек в общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов исчисляют их сумму, относящуюся к остатку непроданных товаров на конец месяца.

Сумму издержек обращения и производства, приходящуюся на проданные товары, списывают ежемесячно с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи».

Издержки обращения, приходящиеся на остаток непроданных товаров, продолжают учитываться на счете 44 «Расходы на продажу»:

в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, если они в соответствии с учетной политикой учитывают на счете 44 общезаготовительные расходы, расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов, а также скота и птицы на базах и в приемных пунктах списываются в дебет следующих счетов:

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – в части расходов по заготовке сельскохозяйственного сырья;

11 «Животные на выращивании и откорме» – в части расходов по заготовке скота и птицы.

Учет затрат на содержание объектов непромышленной сферы

Организации могут создавать структурные подразделения для вы-

полнения своих уставных целей, включая подразделения, деятельность которых связана с обслуживанием работников организаций и их семей жилищно-коммунальными услугами, медицинскими услугами, услугами социально – культурного характера и т. п.

Для целей бухгалтерского учета такие подразделения классифицируются как обслуживающие, под которыми понимаются производства и хозяйства, деятельность которых согласно учредительным документам организации не направлена на выпуск продукции, производство работ и оказание услуг на сторону.

К данным подразделениям относятся:

- жилищно-коммунальные хозяйства – объекты жилого фонда, гостиницы (без туристических), дома и общежития для приезжающих, бани, прачечные, парикмахерские и т. п.;

- социально-культурные объекты – объекты физкультуры и спорта, туризма, здравоохранения, социального обеспечения (санатории и дома отдыха), детские дошкольные учреждения (детские сады и ясли);

- поликлиники;

- столовые и буфеты;

- другие аналогичные хозяйства.

При этом деятельность обслуживающих подразделений необходимо для целей бухгалтерского учета и налогообложения рассматривать как обычную деятельность организации (коммерческую деятельность).

Учет результатов финансово-хозяйственной деятельности обслуживающих подразделений ведется организацией в порядке, установленном для учета результатов основных видов деятельности, или в порядке, установленном для таких производств как самостоятельных юридических лиц соответствующими отраслевыми инструкциями.

Организация может создавать для оказания таких услуг самостоятельные некоммерческие организации (с правом юридического лица), а отдельные из них – как учреждения.

Организация – жилищно-коммунальное хозяйство (ЖКХ) ведет бухгалтерский учет операций по оказанию услуг по содержанию жилья в разрезе объектов:

- сдаваемых внаем населению, в том числе его собственникам;

- сдаваемых в аренду другим юридическим и физическим лицам.

[Вернуться к началу темы](#)

5. Бухгалтерский учет финансовых вложений

Бухгалтерский учет финансовых вложений регулируется ПБУ 19/02. К финансовым вложениям, отражаемым на счете 58, относятся:

- ценные бумаги;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций;
- займы, предоставленные другим организациям;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Вклад в уставный капитал (УК) другой организации может вноситься как денежными средствами, так и иным имуществом.

Если в качестве вклада в уставный капитал передается основное средство, то стоимость вклада на счете 58 формируется исходя из остаточной стоимости переданного объекта. При этом денежная оценка вклада, согласованная учредителями, для целей бухгалтерского учета во внимание не принимается и нигде на счетах бухгалтерского учета не отражается.

Таким образом, в результате передачи основного средства в счет вклада в уставный капитал другой организации в бухгалтерском учете передающей стороны не образуется никаких доходов (расходов) в виде разницы между балансовой (остаточной) стоимостью переданного объекта и денежной оценкой вклада в соответствии с учредительными документами.

В качестве вклада в уставный капитал могут передаваться не только основные средства, но и иное имущество, например ценные бумаги, нематериальные активы и т. д.

Суммы займов, предоставленных организацией другим юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам, учитываются на счете 58 на отдельном субсчете «Предоставленные займы». Займы, выданные работникам, отражаются на счете 73 на отдельном субсчете «Расчеты по предоставленным займам».

Доходы в виде процентов, полученные от предоставления займов, признаются в бухгалтерском учете в составе прочих доходов. Проценты в бухгалтерском учете начисляются ежемесячно в соответствии с условиями договора займа независимо от того, когда они фактически уплачиваются заемщиком. Даже если договором предусмотрена уплата процентов по окончании договора (одновременно с возвратом основного долга), признание доходов в виде процентов производится ежемесячно.

В бухгалтерском учете ценные бумаги учитываются на счете 58 по первоначальной стоимости. Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа поступления ценной бумаги в организацию.

Первоначальная стоимость ценных бумаг, приобретенных за плату, в бухгалтерском учете представляет собой сумму фактических затрат на

их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах). В фактические затраты по приобретению ценных бумаг включаются суммы, уплачиваемые продавцу по договору, суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, оплата посреднических услуг, иные затраты, непосредственно связанные с их приобретением.

Ценные бумаги, полученные от учредителя в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая представляет собой их денежную оценку, согласованную учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Порядок формирования первоначальной стоимости безвозмездно полученных ценных бумаг в бухгалтерском учете зависит от того, обращаются эти ценные бумаги на организованном рынке ценных бумаг или нет. Если ценные бумаги обращаются на рынке ценных бумаг, то их первоначальная стоимость представляет собой текущую рыночную стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается рыночная цена, рассчитанная организатором торговли на рынке ценных бумаг.

Первоначальная стоимость ценных бумаг, по которым организатором торговли рыночная цена не рассчитывается, определяется как сумма денежных средств, которую организация могла бы получить в результате продажи этих ценных бумаг по состоянию на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

В бухгалтерском учете первоначальная стоимость ценных бумаг может изменяться. Ценные бумаги, обращающиеся на рынке ценных бумаг, необходимо ежемесячно или ежеквартально переоценивать до текущей рыночной стоимости с отнесением разницы на прочие доходы (расходы).

Ценные бумаги, которые не обращаются на рынке ценных бумаг, отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости. Однако в случае обесценения таких ценных бумаг (снижения их реальной стоимости) за счет финансовых результатов (в составе прочих расходов) образуется резерв под обесценение ценных бумаг. Размер резерва определяется разницей между учетной и расчетной стоимостью обесценившихся ценных бумаг. На сумму созданного резерва производится запись по кредиту счета 59 и дебету счета 91. В бухгалтерской отчетности ценные бумаги, по которым образован резерв под обесценение, показываются по расчетной стоимости, которая равна разнице между учетной стоимостью

(счет 58) и суммой резерва (счет 59). Сальдо по счету 59 в бухгалтерском балансе отдельно не показывается. При выбытии ценных бумаг, по которым был создан резерв, сумма резерва зачисляется в состав прочих доходов организации в конце года или того отчетного периода, когда произошло их выбытие (Д 59 К 91).

ПБУ 19/02 предусматривает два варианта бухгалтерского учета долговых ценных бумаг (векселей, облигаций), приобретенных с дисконтом:

1) ценные бумаги учитываются на счете 58 по первоначальной стоимости. При этом доход по ним отражается в учете в момент его фактического получения;

2) доход в виде разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг признается в течение срока их обращения.

В бухгалтерском учете поступления от продажи ценных бумаг являются прочими поступлениями (счет 91). Величина поступлений определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем. При этом в дебет счета 91 списывается стоимость реализованных ценных бумаг в корреспонденции со счетом 58.

Выше было отмечено, что рыночные ценные бумаги в бухгалтерском учете подлежат переоценке. Поэтому при выбытии таких ценных бумаг их стоимость определяется исходя из их последней оценки. При выбытии ценных бумаг, не обращающихся на рынке ценных бумаг, их стоимость рассчитывается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы ценных бумаг;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения ценных бумаг (способ ФИФО). [Вернуться к началу темы](#)

6. Бухгалтерский учет денежных средств

В соответствии с законодательством платежи между юридическими лицами осуществляются путем наличных и безналичных расчетов. Валютой расчетов служит рубль. В случаях, установленных законодательством Российской Федерации, расчетные операции могут совершаться в иностранных валютах.

Порядок ведения кассовых операций, в частности, предусматривает наличие кассы и ведение кассовой книги; хранение свободных денежных средств в учреждениях банков; расходование наличных денег, полученных из банков, на цели, указанные в чеке; хранение наличных денег в кассах организаций в пределах лимитов, установленных обслуживающими их учре-

ждениями банков по согласованию с руководителями организаций.

Исключение составляют денежные средства, взятые в банке на оплату труда работников, выплату пособий по социальному страхованию и стипендий. Денежные средства, предназначенные на эти цели, могут храниться в кассе организации в течение трех рабочих дней, включая день получения их в банке.

Кассовые операции оформляются с использованием следующих первичных документов: приходный кассовый ордер; расходный кассовый ордер; журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов; кассовая книга; книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств.

Организация получает наличные деньги из банка через кассира по чеку, выписанному на его имя. Факт получения денежных средств регистрируется при оформлении приходного ордера за подписью главного бухгалтера и кассира. При поступлении в кассу денежных средств из других источников лицу, внесшему деньги в кассу, выдается квитанция от приходного кассового ордера, заверенная подписями главного бухгалтера и кассира, печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Наличные деньги из кассы организации выдаются по расходным кассовым ордерам или по надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с последующим наложением на эти документы по их закрытии штампа (заменяющего расходный кассовый ордер) с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером организации. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах (заявлениях, счетах и др.) имеется разрешительная подпись руководителя, его подпись на расходном кассовом ордере необязательна.

Приходные и расходные кассовые ордера до передачи их в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на оплату труда и другие приравненные к ней платежи, регистрируются после их выдачи.

Все поступления и выдачи наличных денег организации учитываются в кассовой книге. Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации. Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые остаются в

кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

Руководители организаций обязаны оборудовать кассу и обеспечить сохранность денег в ее помещении, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу во время совершения операций закрыты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

Учет наличных денежных средств в кассе ведется на основании кассовых документов на счете 50. Приход средств в кассу показывается по дебету счета, а расход – по кредиту. При необходимости (применении в расчетах иностранной валюты; наличии структурных подразделений и т. п., а также денежных документов) на счете 50 организация может открыть специальные субсчета для учета:

- наличных денежных средств в кассе организации (аппарате управления), в том числе для учета наличия и движения российской валюты, а также для каждой используемой иностранной валюты;
- наличных денежных средств в операционных кассах (кассах, открываемых в подразделениях организации);
- денежных документов.

Учет денежных документов (марок, путевок в дома отдыха, акций акционерных обществ и т. п.) ведется на счете 50, субсчет 3 «Денежные документы», по дебету которого отражаются купленные документы по фактической стоимости приобретения в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов. По выдаче документов их учетная стоимость списывается с субсчета «Денежные документы» счета 50 в корреспонденции с дебетом счетов: 50, субсчет «Касса организации», или 70 – по поступлении денежных средств (постановке на удержание) в оплату за выданные путевки; 26 – по использованным маркам.

Расчеты между организациями производятся в безналичной форме путем перевода денежных средств с банковских счетов одного юридиче-

ского лица на счета другого на основании расчетных документов.

При этом могут использоваться:

- платежные поручения – распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную сумму на счет получателя средств, открытый в другом банке;

- чек – ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной суммы чекодателю;

- аккредитивы – условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи;

- платежные требования и инкассовые поручения – документы для осуществления расчетов по инкассо (банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании данных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа).

Денежные средства организация должна хранить в банке, для чего она открывает в его учреждении расчетный, валютный и специальные счета.

Учет операций по расчетному счету ведется на счете 51, по дебету которого отражается поступление денежных средств, а по кредиту – их выбытие (перечисление, снятие). Основанием для отражения операций по счету 51 являются выписки с этого счета, которые банк выдает организации ежедневно (или периодически в установленные им сроки). К выписке банка прилагаются документы, подтверждающие выполнение финансовых операций, нашедших в ней отражение. Выписка является копией (вторым экземпляром) лицевого счета, который банк ведет по расчетному счету организации.

Учет операций по валютному счету ведется в порядке, установленном для учета операций на расчетном счете, но с обязательным пересчетом иностранной валюты в рубли по курсу Банка России на дату поступления или списания их со счета, а также на конец месяца.

Наряду с расчетным и валютным счетами организация может иметь особые и иные специальные счета для учета денежных средств, как правило, целевого использования, находящихся на аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах (кроме векселей), а также для движения средств целевого финансирования в той части, которая подлежит обособленному хранению. Учет данных средств ведется на счете 55 в порядке, установленном для учета операций на расчетном счете. На счете

55 организации учитывают следующие денежные средства:

– в виде аккредитивов. При этом по факту перечисления средств делается запись по дебету счета 55 и кредиту счета 51, по факту снятия денежных средств в банке в оплату полученных материалов и услуг делается запись по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 55;

– находящиеся на чековых книжках. Записи производятся в порядке, аналогичном учету средств на аккредитивах;

– перечисленные на депозит. При перечислении денежных средств дебетуется счет 55 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств (51 и 52). По возврату средств делаются обратные бухгалтерские записи;

– в виде средств целевого финансирования. Получение средств отражается по дебету счета 55 и кредиту счета 86, использование – по кредиту счета 55 и дебету счета учета расчетов.

Учет денежных переводов в пути ведется на счете 57. По дебету счета отражаются денежные средства, внесенные в банки или почтовые отделения для зачисления на расчетный счет организации, а по кредиту – их поступление на расчетный счет. Наряду с переводами на данном счете организации учитывают валютную выручку, предназначенную для продажи. [Вернуться к началу темы](#)

Вопросы для самоконтроля освоения темы 2

1. В какой оценке основные средства отражаются в текущем учете и в бухгалтерском балансе?
2. Какие счета предназначены для синтетического учета основных средств?
3. Как ведется аналитический учет основных средств?
4. Назовите источники поступления основных средств.
5. Перечислите виды и способы ремонта основных средств.
6. Каков порядок учета затрат на ремонт основных средств?
7. Назовите направления выбытия основных средств.
8. Какими бухгалтерскими проводками оформляются результаты переоценки?
9. Какими бухгалтерскими проводками оформляют результаты инвентаризации основных средств?
10. Какие бухгалтерские проводки составляют при принятии НМА к бухгалтерскому учету?
11. По каким объектам НМА амортизация не начисляется?

12. Перечислите способы начисления амортизационных отчислений по НМА.

13. Перечислите бухгалтерские проводки, которыми оформляется начисление амортизации по НМА.

14. Какую информацию должен использовать бухгалтер при начислении амортизации НМА?

15. Приведите бухгалтерские проводки на выбытие НМА.

16. Назовите причины выбытия нематериальных активов.

17. Перечислите основные задачи учета МПЗ.

18. Перечислите источники поступления МПЗ.

19. Перечислите методы оценки материалов, используемые при отпуске их в производство.

20. Что включается в фактическую себестоимость заготовленных материалов?

21. Какими документами оформляется движение материалов?

22. Назовите счета, используемые при организации бухгалтерского учета материалов.

23. Можно ли держать в кассе предприятия сверх лимита количество наличных средств?

24. Перечислите основные документы по учету кассовых операций.

25. Что можно сказать о сроках совершения денежных операций по кассе и об их оформлении? [Вернуться к началу темы](#)

Задания для самоконтроля освоения темы 2

1. На предприятие получено оборудование, требующее монтажа. Монтаж осуществляется хозяйственным способом. При монтаже оборудования начислена заработная плата рабочим в сумме 300 руб. и произведены отчисления от заработной платы в сумме 115 руб. Оборудование принято на сумму 5 000 руб. НДС 1 000 руб. Отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

2. Строительная организация осуществила строительство нового офиса собственными силами. Стоимость приобретенных материалов, использованных при строительстве, составила 840 руб. с НДС. Прочие затраты по строительству (зарплата, страховые взносы, управленческие расходы и т. д.) составили 300 руб. За материалы произведена оплата через расчетный счет. Отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

3. Строительная организация осуществила строительство нового офиса подрядным способом. Стоимость работ по договору подряда соста-

вила 1 200 руб. с НДС. Стоимость работ перечислена подрядчику с расчетного счета. Отообразить операции на счетах бухгалтерского учета.

4. За отчетный период на предприятии совершены хозяйственные операции: приобретен объект основных средств первоначальной стоимости 12500 руб. и введен в эксплуатацию; поставщику за оборудование перечислено с расчетного счета 15 000 руб. с НДС; за период эксплуатации на основные средства начислен износ в сумме 2 000 руб. Отообразить операции на счетах бухгалтерского учета)

5. В мае ОАО «Камыш» безвозмездно получило от физического лица оборудование. Рыночная стоимость его 40 000 руб. Оборудование принято на учет. Годовая норма амортизации оборудования – 10 %. Рассчитать сумму амортизации за месяц. Отообразить операции на счетах бухгалтерского учета.

6. Предприятие приобрело объект основных средств стоимостью 2 000 руб. с НДС. Оплата за оборудование произведена через расчетный счет. За доставку оборудования транспортной организации оплачен счет на сумму 500 руб. с НДС. Объект основных средств введен в эксплуатацию. Отообразить операции на счетах бухгалтерского учета.

7. Фирма «Солнышко» осуществила строительство офиса подрядным способом. Стоимость постройки составила 3 500 000 руб. с НДС. Стоимость строительно-монтажных работ была оплачена подрядчику с расчетного счета. Затем фирма приобрела оборудование на сумму 80 000 руб. с НДС. Его первоначальная стоимость составила 70 000 руб. Оборудование было оплачено поставщику с расчетного счета. За период эксплуатации этого оборудования была начислена сумма износа в размере 20 000 руб. и произведена переоценка в связи с инфляцией, в результате которой сумма износа и стоимость оборудования возросли в 1,5 раза. Отообразить операции на счетах бухгалтерского учета.

8. От поставщика поступил объект основных средств, требующий монтажа, стоимостью 2 000 руб. с НДС. Затраты по доставке оборудования сторонней транспортной организацией составили 480 руб. с НДС. Монтаж оборудования произведен силами предприятия; затраты на монтаж составили: зарплата по СМР – 40 руб., материалы – 20 руб. Оборудование введено в эксплуатацию. Отообразить операции на счетах бухгалтерского учета.

9. Балансовая стоимость оборудования – 4 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Произвести расчет амортизации по годам (определяя параллельно месячную норму амортизации) способом уменьшаемого остатка. Коэффициент ускорения – 1,5.

10. Амортизационные отчисления, рассчитанные за предыдущий месяц, составили 240 руб. В течение текущего месяца поступили основные средства балансовой стоимостью 1 200 руб. (норма амортизационных отчислений 15 %) и выбыли основные средства балансовой стоимостью 1 400 руб. с нормой амортизационных отчислений 20 %. Рассчитать сумму амортизации.

11. Балансовая стоимость оборудования 4 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Произвести расчет амортизации за 2 года (определяя параллельно месячную норму амортизации) способом списания стоимости пропорционально объему продукции, если известно, что планируемый объем выпуска 8 000 ед. продукции; фактический выпуск за 1 год эксплуатации 1 200 ед., за 2 год 1 600 ед.

12. Швейная фабрика оплатила подрядчику ремонт производственного здания 120 руб. с НДС и административных помещений 60 руб. с НДС. Отобразить операции на счетах бухгалтерского учета.

13. На предприятии реализован объект основных средств. Первоначальная стоимость 30 000 руб., износ 3 000 руб. Покупателю направлен счет на сумму 40 000 руб. с НДС. Оплата за основные средства поступила на расчетный счет. За демонтаж основных средств рабочим начислена зарплата 200 руб. и произведены отчисления на социальные нужды от оплаты труда 77 руб. Отобразить операции на счетах бухгалтерского учета и определить финансовый результат от реализации.

14. ООО «Деметра» решило списать лазерный принтер, поскольку он был сильно изношен. Для этого была создана комиссия. Осмотрев принтер, комиссия пришла к выводу, что его действительно нельзя использовать. Поэтому был составлен акт на списание объекта основного средства. В частности, в акте было указано: восстановительная стоимость лазерного принтера, по данным бухгалтерского учета, составляет 15 000 руб. Сумма начисленной амортизации равна 12 000 руб. ООО «Деметра» переоценивало принтер, общая сумма дооценки составила 2 000 руб. Списав лазерный принтер, ООО «Деметра» получило запасные части, пригодные для ремонта других принтеров. Стоимость запчастей равна 1 500 руб. Отобразить операции на счетах бухгалтерского учета.

15. По акту дарения предприятие получило новый станок, первоначальная стоимость которого составила 8 400 руб. При этом организация списала аналогичный станок, у которого первоначальная стоимость была равна 7 900 руб., а износ 7 600 руб. После этого организация передала другой фирме оборудование, первоначальная стоимость которого 44 000 руб., износ 26 000 руб. Затем произвела переоценку здания склада,

его стоимость увеличилась на 24 000 руб., а износ – на 2 500 руб. Рассчитать финансовый результат при списании станка и передаче другой фирме, а также отразить все эти операции в бухгалтерском учете.

16. Организация списала автомашину, первоначальная стоимость которой 2 500 руб. Амортизация отчисления составила 2 200 руб. При демонтаже остались запчасти на сумму 70 руб. Затраты при ликвидации: зарплата рабочим 100 руб., отчисления по зарплате 33 руб. В то же время организация произвела ремонт подрядным способом другой машины. Оплачена подрядчику сумма в 240 руб. с учетом НДС. Определить финансовый результат от списания машины и отразить хозяйственные операции в бухгалтерском учете.

17. Предварительное сальдо на 01.01 по счету 01 – 130 000 руб., по счету 02 – 48 000 руб. На 01.01 произведена переоценка основных средств, коэффициент 1,12. В январе реализованы основные средства, предъявлен счет на сумму 8 640 руб., включая НДС. Первоначальная стоимость реализованного объекта 7 300 руб., износ 2 600 руб. Списаны материалы от реализации объекта на 110 руб. В феврале приобретены основные средства на сумму 15 120 руб. (стоимость оборудования 12 600 руб. с НДС). Составить бухгалтерские проводки.

18. Транспортной организацией предъявлен счет за оказанные услуги по транспортировке основных средств на сумму 384 руб., включая НДС. Оборудование не требует монтажа. Зарплата рабочих за установку 484 руб. Оборудование введено в эксплуатацию. Транспортные услуги оплачены через подотчетное лицо. Годовая норма амортизационных отчислений по всем видам основных средств 15 %. Отразить хозяйственные операции по учету основных средств за январь и февраль.

19. Фирма «Стрелец» приобрела по договору купли-продажи у фирмы «Умка» право пользования товарным знаком. Стоимость сделки составила 15 900 руб., в том числе НДС. Оплата была произведена через расчетный счет. Объект НМА был введен в эксплуатацию. Составить бухгалтерские проводки.

20. Фирма «Стрелец» получила от учредителей в качестве вклада в уставный капитал нематериальный актив стоимостью 14 800 руб. По доведению этого актива до состояния, в котором он пригоден для эксплуатации, были произведены следующие работы: начислена заработная плата рабочим по установке 5 000 руб., страховые взносы 2 500 руб.; объект был принят на учет. Отразить операции на бухгалтерских счетах

21. Фирма списала НМА в виде товарного знака, остаточная стоимость которого 5000 руб. Затем собственными силами разработала новый.

При этом была начислена зарплата рабочим в сумме 1 000 руб., страховые взносы 366 руб., а также начислена амортизация на оборудование, принимавшее участие в разработке НМА, на сумму 40 руб., и оплачены экспертные услуги патентных организаций в сумме 224 руб. Отразить операции на бухгалтерских счетах

22. Устройство, на которое организация получила патент, применяется при производстве готовой продукции. Первоначальная стоимость НМА 120 000 руб. Амортизационные отчисления начисляются списанием стоимости пропорционально объему продукции. С помощью устройства, рассчитываемого для изготовления 600 ед. продукции, в первый квартал изготовлено 25 ед. Определить сумму амортизации и отразить на счетах бухгалтерского учёта, если организация применяет способ уменьшения первоначальной стоимости объекта.

23. 13 февраля организация «Славутич» через посредничество организации «Прус» по договору об уступке исключительных прав приобрело у организации «Изобретатель» патент на теплицу стоимостью 120 000 руб. в том числе НДС. За регистрацию договора уплачена пошлина 200 руб. Стоимость услуг посреднической организации 8 400 руб. (в т. ч. НДС). В марте погашены обязательства по приобретенным НМА. Отразить в учете.

24. Организация приобрела у поставщика 500 ед. материала по цене 10 руб. за единицу на сумму 5 000 руб. с НДС. Доставка груза произведена транспортной организацией. Расходы по доставке – 2 400 руб. (включая НДС). Оплата за транспортные услуги произведена с расчетного счета. Организация ведет оценку материалов по учетным ценам и применяются счета 15 и 16. Учетная цена 1 ед. – 9 руб. Отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета. Произвести необходимые расчеты.

25. Акцептован счет от поставщика за поступившие материальные ценности на сумму 160 000 руб. с НДС. Перечислено с расчетного счета транспортному предприятию за автоуслуги по перевозке приобретенных материалов 42 000 руб. с НДС. Зарплата рабочим за погрузочно-разгрузочные работы начислена в размере 1 100 руб. Транспортно-заготовительные расходы текущего месяца составили 8 %. В течение месяца отпущены материалы в учетных ценах на вспомогательное производство 450 руб., на основное производство 1 560 руб., а на обслуживающее производство 400 руб. Отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета. Произвести необходимые расчеты.

26. Акцептован счет от поставщика за материалы на сумму 96 000 руб. (включая НДС). С расчетного счета оплачено за автоуслуги 2 000 руб. с НДС. Транспортно-заготовительные расходы 5 %. В течение месяца отпущены материалы в учетных счетах: на вспомогательное производство 100 руб., на основное производство 200 руб. Отобразить на счетах бухгалтерского учета

27. Акцептовано платежное требование за поступившие материалы на сумму 220 000 руб. (в том числе НДС). Акцептованный счет за транспортные услуги в сумме 5 000 руб. с НДС. За материалы и автоуслуги оплата произведена с расчетного счета. Списаны со склада в основное производство материалы на сумму 180 000 руб., во вспомогательное производство 10 000 руб. Транспортно-заготовительные расходы на основное производство составили 3 600 руб., а на вспомогательное 200 руб. Отобразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета

28. В организации израсходованы материалы: 700 руб. на вспомогательное производство, 200 руб. реализовано на сторону, 400 руб. на общепроизводственные расходы. Определить стоимость израсходованных материалов по средней цене и отразить на счетах бухгалтерского учета, если в течение месяца поступило 400 ед. материалов по стоимости 1 600 руб.; 600 ед. по стоимости 2 100 руб.; 500 ед. по стоимости 2 250 руб. Составить бухгалтерские проводки.

29. Акцептован счет за приобретенные материальные ценности на сумму 1 200 руб. Стоимость материалов 1 000 руб. с НДС. Затраты по доставке материалов: услуги транспортной организации 240 руб.; 200 руб. стоимость услуг с НДС, заработная плата на погрузочно-разгрузочные расходы 10 руб. Оплата услуг транспортной организации и поставщиков произведена через расчетный счет. Описать хозяйственные операции, проставить корреспонденцию счетов.

30. Из кассы организации выдано работнику на командировочные расходы 14 000 руб. Согласно представленному работником авансовому отчету командировочные расходы составили 12 700 руб. Остаток в размере 1 300 руб. работник внес в кассу организации. Составить бухгалтерские проводки.

31. С расчетного счета организации сняты денежные средства 300 руб. для выплаты заработной платы. Не выданная в установленный срок заработная плата в сумме 20 руб. возвращена в банк на расчетный счет. Составить бухгалтерские проводки. [Вернуться к началу темы](#) [Вернуться к оглавлению](#)

Тема 3. Бухгалтерский учет собственного капитала и расчетных операций

Содержание темы:

1. *Бухгалтерский учет уставного, добавочного, резервного капиталов и собственных акций, выкупленных у акционеров*
 2. [Бухгалтерский учет доходов и расходов](#)
 3. [Бухгалтерский учет расчетов с внутренними и внешними дебиторами и кредиторами](#)
 4. [Бухгалтерский учет расчетов по налогу на прибыль и НДС](#)
- [Вопросы для самоконтроля освоения темы 3](#)
[Задания для самоконтроля освоения темы 3](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

1. Бухгалтерский учет уставного, добавочного, резервного капиталов и собственных акций, выкупленных у акционеров

Пассивный счет 80 предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала. При формировании информации о накоплении уставного капитала допускается открытие четырех аналитических субсчетов к счету 80: «Объявленный капитал», «Подписной капитал», «Оплаченный капитал», «Изъятый капитал». Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации. Записи по счету 80 производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Уставный капитал от других структурных составляющих собственного капитала организации отличается тем, что он должен быть распределен между ее участниками (акционерами). Поэтому решение общего собрания акционеров о его изменениях должно сопровождаться указанием о порядке их распределения между участниками.

Кроме того, счет 80 предназначен также для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества. В этом случае счет 80 именуется «Вклады товарищей».

Уставный капитал организации является важнейшей экономической категорией. Основу собственного капитала любой организации составляет именно уставный капитал, зафиксированный в ее учредительных документах. Он является необходимым условием образования и функционирования любого юридического лица. Уставный капитал – это стартовый капитал, необходимый организации для осуществления финансово -

хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Уставный капитал организации может выступать в виде:

- складочного капитала – в полном товариществе и товариществе по вере;
- паевого либо неделимого фонда – в производственном кооперативе (артели);
- уставного капитала – в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью;
- уставного фонда – в унитарных государственных и муниципальных предприятиях.

Правовой статус уставного капитала определяет особенности его отражения в бухгалтерском учете. При этом особое внимание необходимо уделить организации аналитического учета, в основу построения которого должны быть положены конкретные функции, выполняемые уставным (складочным, неделимым) капиталом (фондом).

Например, на основании Закона об акционерных обществах размер уставного капитала открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000 МРОТ, а закрытого акционерного общества – не менее 100 МРОТ, установленного законодательством Российской Федерации на дату представления учредительных документов для регистрации. Это означает, что если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов хозяйственного общества окажется меньше указанных размеров, то оно подлежит ликвидации. При этом стоимость чистых активов всеми организациями, независимо от организационно – правовых форм (кроме бюджетных учреждений, страховых организаций и банков), определяется в соответствии с порядком, определяемым Минфином России и ФКЦБ России.

Под чистыми активами акционерного общества понимается стоимость его имущества, приобретенного за счет собственных (не заемных) источников – уставного капитала, прибыли, оставшейся в распоряжении общества, фондов, образованных за счет прибыли, и других фондов, созданных в соответствии с действующим законодательством. И если уставный капитал акционерного общества определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы его кредиторов, то реальный размер имущества, на который могут рассчитывать кредиторы при возврате задолженности, определяется как раз величиной чистых активов.

Первой хозяйственной операцией, с которой начинается бухгалтерский учет, является отражение суммы заявленного в учредительных документах уставного капитала и возникшей в связи с этим задолженности

учредителей по взносам в него. Оплата акций при учреждении акционерного общества регулируется в соответствии с Законом об акционерных обществах в следующем порядке:

– акции акционерного общества при его учреждении должны быть полностью оплачены в течение года с момента государственной регистрации общества, если меньший срок не предусмотрен договором о создании общества, при этом не менее 50 % уставного капитала общества должно быть оплачено в течение 3 месяцев с момента регистрации общества, а оставшаяся часть – не позднее чем через 12 календарных месяцев с момента его регистрации (то есть независимо от того, приступило общество к своей деятельности или нет), если иное не установлено законодательством о государственной регистрации юридических лиц;

– оплата акций и иных ценных бумаг акционерного общества может осуществляться денежными средствами, ценными бумагами, другими вещами либо имущественными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества или уставом общества, а дополнительных акций и иных ценных бумаг – решением об их размещении;

– оплата акций акционерного общества при его учреждении производится его учредителями по их номинальной стоимости.

После государственной регистрации акционерного общества задолженность учредителей по взносам в уставный капитал (в учете у создаваемого акционерного общества) отражается следующими записями:

Д 75 К 80/1 – отражен зарегистрированный уставный капитал организации в соответствии с учредительными документами (на момент регистрации организации);

Д 80/1 К 80/2 – отражено распределение уставного капитала организации на номинальные доли акционеров в соответствии с учредительными документами;

Д 50, 51, 52, 10, 08 К 75 – отражено внесение акционерами взносов в уставный капитал (в соответствии с учредительными документами и на основании приемных документов).

Д 80/2 К 80/3 – одновременно с внесением акционерами взносов в уставный капитал денежными средствами: учтен оплаченный уставный капитал.

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

Аналитический учет уставного капитала открытого акционерного об-

щества организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование детализированной информации о типах акций, их видах, стадиях накопления капитала, акционерах. При этом для аналитического учета уставного капитала по типам акций целесообразно открыть два субсчета – «Размещенные акции» и «Объявленные акции». Необходимость такого разделения обусловлена тем, что гражданское законодательство обязывает учредителей акционерного общества полностью оплатить уставный капитал, объявленный при создании общества, поскольку до открытой эмиссии акций общество должно обладать имуществом, гарантирующим интересы его кредиторов. На субсчете «Размещенные акции» собирается информация об акциях, размещенных только среди учредителей акционерного общества в порядке закрытой подписки. На субсчете «Объявленные акции» собирается информация об акциях, реализованных акционерам при проведении дополнительной открытой подписки.

Аналитический учет по видам акций может быть организован на двух субсчетах – субсчете «Обыкновенные акции» и субсчете «Привилегированные акции». Соотношение накапливаемой на них информации имеет контрольное значение, поскольку доля привилегированных акций в общем объеме уставного капитала акционерного общества не должна превышать 25 %, если иное не следует из Закона об акционерных обществах.

Синтетический и аналитический учет уставного капитала ведется в соответствующих регистрах бухгалтерского учета на основании прошедших государственную регистрацию учредительных документов организации, договоров купли – продажи акций в акционерных обществах и другой первичной документации.

Организация аналитического учета в разрезе акционеров должна решать следующие задачи:

- учет и точное подтверждение прав собственников (в том числе при их смене) на ценные бумаги;
- получение информации о лицах, которые вправе требовать от акционерного общества исполнения обязательств по выпущенным ценным бумагам.

Обе задачи могут решаться через учет акций, проданных акционерам, путем ведения реестра акционеров непосредственно акционерным обществом или с помощью привлеченной для этого специализированной профессиональной организации. При этом организация, ведущая реестр акционеров (акционерное общество или профессиональный участник рынка ценных бумаг), является держателем реестра акционеров.

Акционерные общества с числом акционеров более 50 обязаны поручать ведение реестра специализированным организациям (регистраторам) –

банку-депозитарию либо другому инвестиционному институту. Ведение реестра акционеров начинается не позднее одного месяца с момента государственной регистрации общества. При этом общество не освобождается от ответственности за ведение и хранение реестра акционеров.

Учет расчетов общества с акционерами по принадлежащим им акциям целесообразно вести на специальных лицевых счетах. Сводные данные по всем лицевым счетам акционеров о стоимости принадлежащих им акций, причитающихся и выплаченных дивидендах являются основанием для отражения данных о стоимости уставного капитала и расчетов с акционерами по дивидендам в синтетическом бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

Уставный капитал акционерного общества может быть увеличен следующими способами:

- путем увеличения номинальной стоимости акций;
- путем размещения дополнительных акций.

При этом увеличение номинальной стоимости акций также предполагает новый выпуск акций (в связи с изменением номинала), однако их число при этом не изменяется.

Исходя из требований бухгалтерского учета и анализа действующих нормативных документов, можно сделать вывод, что номинальная стоимость размещенных акций может быть увеличена за счет либо прибыли, оставшейся в распоряжении акционерного общества, либо за счет добавочного капитала общества.

Поскольку к моменту учреждения акционерного общества все его размещенные акции должны быть распределены среди учредителей, то в аналитическом учете одновременно увеличатся объявленный капитал и подписной капитал. При организации открытой подписки на акции на субсчете «Объявленный капитал» будет показана номинальная стоимость всех объявленных акций, а на субсчете «Подписной капитал» – только тех из них, на которые состоялась открытая подписка. Во всех случаях по мере фактической оплаты необходимо уменьшать подписной капитал и увеличивать оплаченный капитал. Объявленный (подписной), но не оплаченный уставный капитал считается дебиторской задолженностью учредителей и поэтому учитывается на счете 75, субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

С точки зрения бухгалтерского учета оба вышеназванных способа увеличения уставного капитала одинаковы, за исключением аналитических записей о количестве и номинале акций.

Акционерное общество имеет право уменьшить величину заявлен-

ного в учредительных документах уставного капитала согласно законодательству Российской Федерации.

В соответствии с Законом об акционерных обществах уставный капитал акционерного общества может быть уменьшен следующими способами:

- путем снижения номинальной стоимости акций;
- путем сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций и их последующего погашения.

Кроме того, уменьшение уставного капитала должно производиться таким образом, чтобы его величина не повлияла на стоимость чистых активов общества. При этом необходимо иметь в виду, что уменьшение уставного капитала до величины чистых активов акционерного общества производится исключительно путем уменьшения номинальной стоимости акций. Уменьшение уставного капитала путем погашения ранее приобретенных акций не может быть использовано для этих целей, поскольку само по себе приводит к дальнейшему снижению стоимости чистых активов.

Уставный капитал уменьшается также в случае погашения не размещенных обществом акций и в иных случаях, предусмотренных законодательством и уставом акционерного общества.

В бухгалтерском учете записи по уменьшению уставного капитала производятся после внесения соответствующих изменений в учредительные документы на основании решения общего собрания акционеров об уменьшении уставного капитала акционерного общества:

Д 80/4 К 75 – отражено уменьшение уставного капитала в связи с выходом участников (учредителей) из состава организации с выдачей вкладов.

Формирование информации на аналитическом субсчете «Изъятый капитал» происходит одновременно с изъятием части акций из обращения путем выкупа их у акционеров и сопровождается уменьшением оплаченного капитала;

Д 75 К 50 – отражена выдача вклада наличными денежными средствами в связи с выходом участника (акционера);

Д 81 К 50, 51 – отражены фактические затраты по выкупу акционерным обществом собственных акций у акционера с их последующим аннулированием;

Д 80/4 К 81 – отражено аннулирование акций по их номинальной стоимости;

Д 91/2 К 81 – отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (превышение фактических затрат над номиналом);

Д 81 К 91/1 – отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (превышение номинала над ценой выкупа);

Д 80 К 75 – доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов в связи с направлением части уставного капитала на покрытие убытка – уменьшение номинала акций, принадлежащих акционерам;

Д 75 К 84 – погашение непокрытого убытка разницей между размером уставного капитала и стоимостью чистых активов; передача участникам общества стоимости причитающихся им активов на погашение понесенных убытков;

Д 80 К 75 – снижение размеров вкладов (паев) участников или номинальной стоимости акций в связи с направлением их на покрытие убытка;

Д 75 К 84 – погашение непокрытого убытка за счет снижения размеров вкладов (паев) участников или номинала стоимости акций.

Основные законодательные требования и ограничения в отношении операций по выкупу и приобретению акционерным обществом собственных акций установлены нормами Закона об акционерных обществах. В соответствии с этим Закон акции, приобретенные акционерным обществом на основании принятого общим собранием акционеров решения об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения акций в целях сокращения их общего количества, погашаются при их приобретении. В иных случаях приобретенные акционерным обществом по решению совета директоров (наблюдательного совета) общества акции не предоставляют права голоса, они не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы не позднее одного года с даты их приобретения. В противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем погашения указанных акций или об увеличении номинальной стоимости остальных акций за счет погашения приобретенных акций с сохранением размера уставного капитала, установленного уставом общества. Приобретение привилегированных акций осуществляется по цене, предусмотренной уставом акционерного общества, или по рыночной стоимости акций. Если иное не установлено уставом акционерного общества, оплата акций при их приобретении осуществляется деньгами.

Акции, выкупленные обществом (кроме случаев реорганизации), поступают в распоряжение общества.

Акционерное общество может также осуществлять выкуп собственных акций у акционеров по требованию акционеров. Выкуп акций обществом осуществляется по рыночной стоимости этих акций, определяемой без учета ее изменения в результате действия общества, повлекшего возникновение права требования оценки и выкупа акций.

Собственные акции, выкупленные (приобретенные) акционерным обществом у акционеров, учитываются на счете 81 по цене выкупа (приобретения). На счете 81 обобщается информация о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования.

Разница между ценой продажи и ценой приобретения акций при их последующей продаже, а также разница между их номинальной стоимостью и стоимостью приобретения собственных акций при их последующем погашении относится на счет 91.

При выкупе акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств проводкой:

Д 81 К 50, 51 – отражены фактические затраты по выкупу акционерным обществом собственных акций у акционера.

Разница между номиналом акций (размеров долей) и ценой их выкупа относится:

- при превышении цены выкупа над номиналом – на убытки;
- при превышении номинала над ценой выкупа – на прибыль.

Указанные акции не предоставляют права голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды.

Следовательно, если выкупленные акции не были реализованы в течение установленного срока, акционерное общество должно принять решение об уменьшении уставного капитала и, как следствие, об их аннулировании. В бухгалтерском учете такая операция должна отражаться следующим образом:

Д 81 К 50, 51 – отражены фактические расходы на приобретение акций;

Д 80 К 81 – отражено аннулирование акций по их номинальной стоимости;

Д 91/2 (81) К 81 (91/) – отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при превышении фактических затрат над номиналом (при превышении номинала над ценой выкупа)).

Счет 86 служит для обобщения информации о движении средств,

предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др.

Коммерческие организации отражают на счете 86 поступление и использование бюджетных средств, предназначенных для финансирования мероприятий целевого назначения.

При отражении операций по счету 86 необходимо руководствоваться нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи», которое устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой только коммерческим организациям (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Под государственной помощью подразумевается увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

При отражении в учете операций по целевому финансированию должна быть сформирована информация о государственной помощи, предоставленной в форме:

- субвенций, субсидий и бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств);

- предоставление ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы, объекты инженерной инфраструктуры и другое имущество);

- в прочих формах.

В бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие записи:

Д 76 К 86 – возникновение целевого бюджетного финансирования и отражение задолженности по этим средствам;

Д 51, 52, 55 К 76 – получение целевого финансирования денежными средствами (по мере фактического поступления средств);

Д 07, 08, 10, 11, 15, 20, 41 К 76 – получение целевого финансирования активами, отличными от денежных средств (по мере фактического поступления активов).

Если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений и т. п.

В бухгалтерском учете организации в этом случае должны быть сде-

ланы следующие записи:

Д 51, 52, 55 К 86 – получение денежных средств целевого бюджетного финансирования;

Д 07, 08, 10, 11, 15, 20, 41 К 86 – получение активов, отличных от денежных средств.

Если организация фактически получила бюджетные средства, но не имеется достаточной уверенности в том, что она выполнит условия предоставления этих средств, то в бухгалтерском учете отражаются возникновение целевого финансирования и поступление денежных средств, капитальных вложений и т. п.

Эти суммы учитываются как целевое финансирование до получения достаточных подтверждений того, что организация выполнит условия их предоставления.

Предоставленная коммерческой организации государственная поддержка в форме бюджетных средств, включая поддержку в виде ресурсов, отличных от денежных средств, а также в иных формах, рассматривается для целей бухгалтерского учета в качестве доходов одного и более отчетных периодов.

Суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации в качестве доходов на счете 91, отражаются в составе внереализационных доходов как активы, полученные безвозмездно.

Д 86 К 98 – списание сумм целевого финансирования;

Д 98 К 91 – доходы будущих периодов признаны как доходы отчетного периода.

Суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации в прошлые годы в качестве доходов, но подлежащие возврату, отражаются на счете 91 в составе прочих расходов в качестве убытков прошлых лет, признанных в отчетном году.

Акционерное общество и организации иных форм собственности могут в установленном порядке выкупить у акционеров акции общества или у участников их доли. Учет выкупленных акций (или долей участников) ведется на счете 81.

В этом случае в бухгалтерском учете делается следующая запись: Д 81 К 50, 51, 52 – отражена фактическая стоимость выкупленных акций (долей).

В дальнейшем акционерное общество и организации иных форм собственности могут принять решение об аннулировании акций (долей), либо изменении их номинальной стоимости, либо их продаже.

При принятии акционерным обществом решения об аннулировании выкупленных собственных акций либо организацией других форм соб-

ственности - долей участия делаются следующие бухгалтерские записи:

Д 80 К 81 – списана фактическая стоимость акций (долей) в пределах их номинальной стоимости;

Д 81 К 91 – отражен доход как превышение номинальной стоимости акций над их учетной стоимостью

или

Д 91 К 81 – отражен убыток как превышение фактической стоимости акций над их номинальной стоимостью.

При принятии решения о продаже акций (долей участия) обществом (организацией) делаются следующие записи:

Д 91 К 81 – списана учетная стоимость акций (долей) при их продаже;

Д 76 К 91 – отражена выручка от продажи;

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

Одновременно с вторичной продажей акций изменяется структура размещения средств на счете 80. Делается запись: Д 80/4, К 80/3.

При принятии решения об изменении номинальной стоимости акций (долей) делаются следующие бухгалтерские записи:

Д 80-3 К 84 – при уменьшении стоимости акций;

Д 75, 84 К 80 – при увеличении стоимости акций.

Резервный капитал является составляющей частью собственного капитала организации, который:

– формируется за счет чистой прибыли в порядке, предусмотренном законодательством и учредительными документами;

– предназначен на цели, установленные законодательством и учредительными документами;

– совместно с размером уставного капитала принимается в расчет как условие выплаты дивидендов (доходов) акционеров (участников).

В соответствии с законодательством акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и организации с иностранными инвестициями обязаны создавать резервный фонд (капитал). Так, акционерным обществам необходимо иметь резервный капитал в размере, установленном учредительными документами общества, но не менее 5 % суммы уставного капитала. Образование резервного капитала производится путем ежегодных отчислений от чистой прибыли отчетного года в размере, установленном в уставе общества, но не менее 5 % суммы данной прибыли.

Организации других организационно-правовых форм создают резервный капитал в порядке и размерах, установленных в учредительных документах. Резервный капитал в акционерном обществе, создаваемый в поряд-

ке, установленном законодательством, предназначен для покрытия убытков, погашения облигаций и выкупа собственных акций. Резервный капитал в акционерном обществе не может быть использован для других целей.

Средства резервного капитала организации других организационно-правовых форм направляются на покрытие расходов, предусмотренных учредительными и иными аналогичными документами организации, в частности:

- на покрытие убытков от хозяйственной деятельности;
- на выплату дивидендов по привилегированным акциям, а также доходов по облигациям в случае отсутствия чистой прибыли;
- на увеличение размера уставного капитала.

Бухгалтерский учет резервного капитала ведется на счете 82. Акционерные общества ведут бухгалтерский учет резервного капитала в следующем порядке:

Д 84 К 82 – образован резервный капитал за счет прибыли в соответствии с решением общего собрания акционеров;

Д 82 К 84 – использование капитала на покрытие убытков;

Д 82 К 66, 67 – использование капитала на покрытие убытков от погашения облигаций акционерного общества;

Д 82 К 84 – «Капитал в обращении» – выкуп обществом собственных акций.

Наряду с этим все организации, включая акционерные общества, могут создавать резервный капитал за счет средств участников, а также чистой прибыли (или спецфондов, если организация их образует за счет чистой прибыли) для покрытия расходов, предусмотренных учредительными документами и документами, определяющими их текущую деятельность, утвержденными в установленном порядке. При этом организациями в бухгалтерском учете делаются, в частности, следующие записи:

Д 51, 52 К 82 – получены от участников денежные средства на образование или пополнение капитала;

Д 76 К 82 – унитарным предприятием отражены образование резервного капитала и обязательства органа управления по взносам;

Д 76 К 82 – дочерним обществом отражена задолженность по причитающимся ему средствам на образование резервного капитала;

Д 80 К 82 – направлен уставный капитал на пополнение резервного капитала, в том числе в случае доведения величины уставного капитала до размеров чистых активов;

Д 82 К 84 – направлен резервный капитал на образование спецфондов;

Д 82 К 75 – направлен резервный капитал на увеличение уставного

капитала;

Д 82 К 75 – начислены дивиденды при отсутствии прибыли.

В отдельных случаях организации отражают в бухгалтерском учете прирост своих активов в составе добавочного капитала, являющегося составной частью собственного капитала организации. Добавочный капитал включает:

– суммы прироста стоимости внеоборотных активов в результате дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других активов организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев;

– эмиссионный доход – как сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций;

– другие аналогичные суммы.

Порядок использования добавочного капитала определяют собственники – учредители (участники) организации. По рассмотрении результатов прошедшего года участниками может быть принято решение о распределении средств добавочного капитала на прирост уставного капитала либо направлении их на другие нужды.

Бухгалтерский учет добавочного капитала ведется, как правило, до принятия решения собственником о его распределении на счете 83. Для учета элементов, составляющих данный капитал (дооценки внеоборотных активов; эмиссионного дохода и др.), к счету 83 рекомендуется открывать соответствующие субсчета.

Учет операций по образованию и увеличению капитала:

Д 01, 07, 08 К 83 – отражена дооценка внеоборотных активов (с одновременным уменьшением суммы прироста на сумму увеличения амортизации основных средств Д 83, К 02);

Д 51 и др. К 83 – отражен эмиссионный доход (превышение выручки от размещения (продажи) акций над их номинальной стоимостью);

Д 75 К 83 – отражена положительная курсовая разница по взносам нерезидентов иностранной валюты в уставный капитал организации;

Д 08, 51 и др. К 83 – отражены вклады в имущество организации, полученные от участников.

Учет операций по уменьшению и использованию капитала:

Д 83 К 75 – увеличен уставный капитал;

Д 83 К 82 – увеличен резервный капитал за счет, как правило, средств эмиссионного дохода;

Д 83 К 84 – покрыты убытки, образованы спецфонды за счет, как правило, средств эмиссионного дохода;

Д 83 К 01 и др. – отражена уценка основных средств, если ранее по данным объектам на этом счете была отражена их дооценка;

Д 83 К 84 – отражено использование суммы дооценки основных средств при их продаже и прочем выбытии.

Составной частью собственного капитала является чистая прибыль организации, которая называется нераспределенной прибылью. Бухгалтерский учет ее ведется на счете 84. При наличии у организации так называемого нераспределенного убытка собственный капитал организации в этой части уменьшается на его сумму.

Средства, учитываемые на счете 84, состоят по структуре из сумм чистой прибыли (убытков):

– отчетного года – подлежат распределению участниками, в том числе на выплату доходов (дивидендов) участникам (акционерам);

– прошлых лет – оставлены в организации после расчетов с участниками (акционерами) по доходам (дивидендам) для использования, как правило, на производственное развитие организации (включая социальные нужды ее коллектива, как правило, капитального характера).

По своему содержанию первая часть данной прибыли является обязательствами организации перед участниками (акционерами) и не может рассматриваться как составная часть ее собственного капитала – это, по существу, задолженность организации перед участниками.

Вторая часть данной прибыли служит источником финансирования различных вложений организации, как правило, во внеоборотные активы и не может рассматриваться как нераспределенная прибыль, так как не только прошла этап распределения, но и, как правило, уже использована в своей денежной составляющей. В связи с этим данную часть собственного капитала организация правомерно может рассматривать как прибыль в обращении, или оборотный капитал.

Безусловно, данная часть капитала, как и добавочный капитал, может быть направлена в качестве источника на увеличение уставного капитала или быть непосредственно использована на выплату доли участников (как правило, в организациях определенных правовых форм собственности при их выбытии).

Для учета распределения и использования прибыли, оставшейся после ее утверждения, организации рекомендуется также открыть следующие субсчета:

84/5 «Прибыль (убыток) прошлого года к распределению (к покрытию)» – для учета распределенной прибыли;

84/6 «Прибыль в обращении» – для учета прибыли, направляемой на

производственное развитие организации (оставляемой в ее распоряжении).

Прибыль, учтенная на счете 84/6, может:

– отражаться без изменения до момента принятия соответствующего решения участниками (акционерами) по ее использованию. При недостаточности прибыли отчетного года прибыль, учтенная на счете 84/6, по решению участников (акционеров) может быть направлена на следующие цели:

Д 84/6 К 84/3 – на покрытие убытков;

Д 84/6 К 80 – на увеличение размера уставного капитала;

Д 84/6 К 75, 70 – на образование обязательств перед акционерами по выплате дивидендов (доходов), как правило, по привилегированным акциям;

– использоваться, в части прибыли прошлого года, в соответствии с решениями участников на различные цели.

В последнем случае при совершении, например, операций по капитальному строительству будут делаться записи, отражающие использование данной прибыли. Организация отражает сумму затрат по капитальному строительству по дебету субсчета 84/6, а по кредиту субсчета, например, 84/7 будет показана сумма прибыли, использованная на производственное и иное развитие организации. Однако для целей бухгалтерского учета и управления такой порядок учета использования прибыли нецелесообразен, так как требует многочисленных расчетов, которые должны быть произведены нарастающим итогом, но не подтверждены данными бухгалтерского учета. Затруднительно рассчитывать ежегодно прибыль только отчетного года, оставленную и использованную в организации на капитальные вложения (в размере затрат по строительству и приобретению отдельных объектов), в то время как наряду с этим прибыль может быть направлена на приобретение или создание нематериальных активов, финансовые вложения и т. п.

В целом же прибыль в обращении (сальдо по субсчету 84/6) показывает величину прироста активов – в форме имущества и денежных средств, которые постоянно меняют свой вид, расшифровывать который по направлениям использования нет необходимости.

При получении организацией по результатам работы в отчетном году убытка делаются следующие записи:

Д 84/3 К 84/1 – отражен чистый убыток предыдущего года, предназначенный к покрытию;

Д 84/5 К 84/3 – отражен чистый убыток отчетного года, утвержденный к покрытию.

Покрытие убытка может производиться за счет резервного фонда

(капитала):

Д 82 К 84/5 – направлен резервный капитал на покрытие убытка;

Д 84/6 К 84/5 – покрыты убытки за счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

Данное распределение возможно, если планом использования прибыли предусматривался резерв для этих целей. В противном случае прибыль не может быть направлена на покрытие убытка:

Д 75 К 84/5 – отражена задолженность участников по покрытию убытка. [Вернуться к началу темы](#)

2. Бухгалтерский учет доходов и расходов

Раздел «Финансовые результаты» объединяет следующие счета: 90, 91, 94, 96, 97, 98, 99.

На счете 90 отражаются данные о доходах и расходах по обычным видам деятельности организаций, а также данные по определению финансовых результатов по ним, а именно: выручка и себестоимость готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства; работ и услуг промышленного и непромышленного характера; покупных изделий (приобретенных для комплектации); строительных, монтажных, проектно-изыскательских, геолого-разведочных, научно-исследовательских работ и т. п.; товаров; услуг по перевозке грузов и пассажиров; транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных операций; услуг связи; предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов по договору аренды; предоставления за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности; участия в уставных капиталах других организаций.

Согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету организации должны выделять и отдельно учитывать выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению, доходы от участия в других организациях, прочие доходы и расходы. При этом выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, отражаемая в бухгалтерской отчетности, является доходами от обычных видов деятельности.

В бухгалтерском учете данные по выручке от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг подлежат отражению по дебету счета 62 и кредиту счета 90 по мере их признания. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Не признаются доходами организации поступления от юридических и физических лиц в виде сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин, иных аналогичных обязательных платежей; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.; предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг; авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка; в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Как только в бухгалтерском учете признается выручка от продажи товаров, продукции (работ, услуг), одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг списывается в дебет счета 90 и в кредит соответствующих счетов (43, 41, 44, 20).

Особенности учета фактической себестоимости продукции в организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, способствуют тому, что по дебету счета 90 в течение отчетного года отражается плановая себестоимость отгруженной сельскохозяйственной продукции и в конце года списывается разница между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции.

Организации розничной торговли, которые ведут учет товаров по продажным ценам, отражают по кредиту счета 90 продажную стоимость проданных товаров, а по дебету – их учетную стоимость (в корреспонденции со счетом 41), и одновременно путем «сторно» списываются суммы скидок (накидок), относящиеся к проданным товарам, в корреспонденции со счетом 42.

Синтетический учет по счету 90 не имеет сальдо на каждую отчетную дату, так как выявленный на этом счете финансовый результат списывается со счета 90 на счет 99.

Информация о прочих доходах и расходах организации содержится на отдельном счете 91, по кредиту которого отражаются поступления от сдачи имущества в аренду (субаренду); по предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), поступления по продаже и списанию основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте; полученные (подлежащие получению) проценты за

предоставление займов организацией и от кредитной организации за использование ею денежных средств, находящихся на счетах организации в этой кредитной организации; полученные или признанные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; поступления в связи с безвозмездным получением активов в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности; курсовые разницы и др.

По дебету счета 91 в течение отчетного года отражаются:

– расходы, связанные со сдачей имущества в аренду (субаренду), с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности; расходы по деятельности, связанной с участием в уставных капиталах других организаций.

Прочими расходами также являются:

– расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции.

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место при продаже, безвозмездной передаче, списании в случае морального или физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передаче в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

Расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся;

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

– расходы по оплате услуг кредитным организациям;

– штрафы, пени, неустойка за нарушение условий договоров, которые принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией;

– возмещение причиненных организацией убытков по мере присуждения судом или в случае признания организацией;

– убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году.

– суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания.

– отрицательные курсовые разницы.

К счету 91 целесообразно открыть субсчета «Прочие доходы», «Прочие расходы», «Сальдо прочих доходов и расходов», на которых необходимо учитывать поступление активов, признаваемых прочими доходами, прочими расходами и сальдо по ним, списание которого производится на счет 99.

Суммы недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от их списания учитываются на счете 94 (за исключением потерь, возникающих в результате стихийных бедствий).

Если покупатель при приемке ценностей от поставщиков выявляет недостачу или порчу, то он относит при оприходовании ценностей сумму недостачи в пределах величины согласно договору в дебет счета 94 и кредит счета 60, а сумму превышения – в дебет счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям», с кредита счета 60.

Со счета 94 списание производится на счета учета материалов; на затраты производства и расходы на продажу в пределах норм естественной убыли; на расчеты по возмещению материального ущерба с работников организаций в случае их виновности; на счет 91 в случае отсутствия конкретных виновников или отказа суда во взыскании вследствие необоснованности исков.

Резервы предстоящих расходов и платежей учитываются на счете 96, по кредиту которого отражаются образованные в установленном порядке резервы, а в дебет списываются фактически осуществляемые расходы.

На счете 97 учитываются расходы, произведенные в счет будущих отчетных периодов и подлежащие списанию на издержки производства и обращения в течение определенного срока.

К учитываемым на дебете счета 97 могут относиться, в частности, расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности; на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), связанные с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов, в случае если они не финансируются за счет единого фонда развития науки и техники или средств фонда освоения новой техники; по горно-подготовительным работам; на рекультивацию земель; единовременного характера по массовому набору рабочих при организации или при расширении производства (строительства); по капитальному ремонту

арендованных основных средств, производимые за счет средств арендатора; по неравномерно производимому капитальному и текущему ремонту основных средств; суммы подписки на техническую литературу; суммы арендной платы, уплаченные за последующий период, и т. п.

Расходы будущих периодов на счете 97 учитываются по видам. Характеристика расходов будущих периодов, а также порядок и сроки списания всех этих расходов на соответствующие счета издержек производства или обращения устанавливаются законодательством, в отраслевых инструкциях министерств и ведомств, других нормативных актах.

Ученные на счете 97 расходы подлежат отнесению в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др.

На счете 98 учитывается движение средств, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи, а также предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разница между учетными и отпускными ценами по недостачам.

К счету открываются, как минимум, четыре субсчета: «Доходы, полученные в счет будущих периодов», «Безвозмездные поступления», «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы», «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

На кредите счета 98 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются те суммы доходов, которые уже получены или зачтены, но относятся к будущим отчетным периодам, а по дебету осуществляется списание сумм доходов при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

На счете 98, субсчет «Безвозмездные поступления», в корреспонденции со счетами 08 и другими отражаются безвозмездно полученные активы по рыночной стоимости, а в корреспонденции со счетом 86 – сумма полученных средств из бюджетов различного уровня, направленная коммерческой организацией на финансирование расходов.

Снижение средств, учтенных на счете 98, субсчет «Безвозмездные поступления», проводится в корреспонденции со счетом 91:

- по безвозмездно полученным основным средствам и нематериальным активам – по мере начисления амортизационных отчислений;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по

мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Формирование конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году осуществляется на счете 99. При сопоставлении дебетовых (убытков, потерь, расходов) и кредитовых (прибылей, доходов) оборотов организации за отчетный период выявляется и показывается конечный финансовый результат за отчетный период.

В течение отчетного года на счете 99 отражаются конечные результаты по счетам 90, 91; начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций.

Списание сумм со счета 99 производится по окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности на счет 84. После определения финансового результата, сложившегося у организации по итогам ее работы в отчетном году, чистая прибыль (убыток), выявленная на счете 99, списывается заключительными оборотами отчетного года в кредит счета 84 субсчет учета прибыли к утверждению (распределению). При наличии убытка он списывается в дебет данного субсчета счета 84.

При этом финансовый результат по счету 84 отражается в бухгалтерской отчетности как прибыль или убыток отчетного года.

Следует отметить, что в соответствии с законодательством данный финансовый результат до его фактического определения (по итогам года) и утверждения участниками (акционерами) может быть использован на образование резервного капитала (фонда), который создается за счет чистой прибыли по итогам работы за квартал, полугодие.

В связи с этим для учета прибыли (убытка) отчетного года к утверждению в организации (см. вышеизложенные операции) предлагается ввести следующие субсчета бухгалтерского учета, например:

84/1 «Прибыль (убыток) отчетного года к утверждению»;

84/2 «Использованная прибыль в отчетном году».

Чистая прибыль прошлых лет, учет которой ведется на счете 84, может состоять:

– в случае распределения прибыли прошедшего года, в том числе до утверждения ее распределения участниками (акционерами), – из сумм чистой прибыли (убытков) прошлого года, оставшейся в организации после уменьшения ее на сумму доходов (дивидендов), причитающихся участникам (акционерам), и аналогичных сумм чистой прибыли прошлых лет, учтенной на остатке на начало предыдущего года;

– в случае нераспределения чистой прибыли до срока представления бухгалтерской отчетности – из чистой прибыли (убытка) предыдущего

года; сумм авансового использования чистой прибыли предыдущего года (указанные суммы подлежат распределению и утверждению на общем собрании участников (акционеров), в том числе на выплату доходов (дивидендов) участникам (акционерам); данных расходов, как правило, у организации не должно быть);

– из чистой прибыли прошлых лет, оставленной в организации после расчетов с участниками (акционерами) по доходам для использования, как правило, на производственное развитие организации (включая социальные нужды ее коллектива).

Финансовый результат в форме чистой прибыли (убытка), полученной в отчетном году, а также сумма авансового использования прибыли в следующем году являются уже частью финансового результата, полученного по операциям прошлых лет.

В связи с этим до утверждения результатов отчетного года, отраженных на субсчетах 84/1 и 84/2, рекомендуется в следующем году (в котором производится утверждение и распределение прибыли или определение порядка покрытия убытка) ввести к счету 84 для учета указанных результатов следующие субсчета:

84/3 «Прибыль (убыток) прошлого года к распределению» – для учета прибыли прошлого года к утверждению;

84/4 «Авансовое использование прибыли прошлого года» – для учета авансового использования прибыли прошлого года до утверждения ее распределения. [Вернуться к началу темы](#)

3. Бухгалтерский учет расчетов с внутренними и внешними дебиторами и кредиторами

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникают расчетные отношения, отражающие взаимные обязательства, связанные с получением или продажей материальных ценностей, выполнением работ или оказанием услуг друг другу, с расчетами с бюджетом по налогам, с банками по кредитам, органами социального обеспечения и страхования по отчислениям, а также с другими юридическими и физическими лицами по расчетам, вытекающим из норм, установленных законодательством или условиями договоров по взаимным услугам.

При продаже организацией продукции, товаров, выполнении работ и оказании услуг другим юридическим и физическим лицам, включая своих работников, у нее возникает дебиторская задолженность.

В случае покупки организацией товаров, продукции, а также приемки работ и услуг у других юридических и физических лиц у нее возникает

кредиторская задолженность. В состав кредиторской задолженности организации включается задолженность бюджету по налогам, в том числе органам социального страхования и обеспечения, а также другим юридическим и физическим лицам по обязательствам, возникающим согласно действующему законодательству или условиям договоров.

Срок, в течение которого дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в учете и отчетности, определяется соответствующим законом, иными правовыми актами или договором. Сроком считается определенный период, с которым гражданское законодательство связывает те или иные правовые последствия, а его наступление или истечение влечет возникновение, изменение или прекращение гражданских правоотношений, связанных с правами и обязанностями сторон.

Дебиторская и кредиторская задолженности – это обязательства, которые должны исполняться надлежащим образом в соответствии с их условиями и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований – в соответствии с обычаями делового оборота или иными надлежащими правилами. Односторонний отказ от исполнения обязательств и одностороннее изменение их условий не допускаются, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Организации ведут учет расчетов с поставщиками и подрядчиками на счете 60, на котором учитываются расчеты за полученные в собственность материальные ценности, принятые к оплате работы и услуги.

Счет 60 кредитуется на стоимость счетов-фактур, поступивших от поставщиков и подрядчиков, а дебетуется на суммы поступивших денежных средств в оплату счетов-фактур или взаиморасчетов.

Учет авансов (включая предварительную оплату), выданных поставщикам и подрядчикам, ведется организациями по поставщикам и подрядчикам на отдельном субсчете счета 60.

Выданные авансы отражаются по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств. По закрытии авансов счет 60 кредитуется в корреспонденции с дебетом счета 60 – по соответствующим поставщикам и подрядчикам по выполнении условий договоров или 51 – в случае возврата аванса.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация ведет на счете 62. Счет 62 по дебету корреспондирует:

– по продажам товаров, продукции (работ, услуг), являющимся обычными видами и предметами деятельности организации, – с кредитом счета 90 и является в части оценки обязательств в основном производным

от оценки показателя выручки от продажи продукции, работ и услуг;

- по продажам отдельных объектов основных средств и иных активов – с кредитом счета 91.

По мере отгрузки товаров и продукции, выполнения работ, оказания услуг и предъявления к оплате расчетных документов при определении выручки от продажи по отгрузке их договорная (продажная) стоимость отражается по кредиту счета 90 в корреспонденции с дебетом счета 62. Одновременно себестоимость продукции, работ, услуг списывается с кредита счетов 20, 23, 43, а стоимость товаров – со счета 41 или 45 в дебет счета 90.

По кредиту счета 62 в корреспонденции со счетами учета денежных средств отражается оплата задолженности покупателями и заказчиками. Если расчеты осуществляются при совершении товарообменной операции, счет 62 корреспондирует с дебетом счета 60 (производится взаимный зачет задолженностей).

При отсрочке платежа (в том числе с оформлением ее векселем) и увеличении дебиторской задолженности на сумму дохода (вексельного процента) поставщик или подрядчик делает дополнительную запись по дебету счета 62 и кредиту счета 91.

Организация может создавать в порядке, установленном ее учетной политикой, резерв сомнительных долгов по дебиторской задолженности – по расчетам организации с покупателями и заказчиками по отгруженной продукции, работам и услугам на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности. Величина резерва определяется по состоянию на конец отчетного года отдельно по каждому сомнительному долгу, не погашенному в сроки, установленные договором, в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения им долга в дальнейшем (полностью или частично). При этом к сомнительным долгам не относятся:

- нереальная к взысканию задолженность, в том числе с истекшим сроком исковой давности, которая подлежит списанию в состав прочих расходов;

- задолженность, обеспеченная гарантийными обязательствами.

Сумма созданного резерва отражается в бухгалтерском учете как использованная в случае:

- списания дебиторской задолженности, по которой был образован резерв – в момент снятия дебиторской задолженности с учета, в том числе списания по истечении срока исковой давности;

- признания обязательств, реальных к получению, – на 1 число ме-

сяца, следующего за отчетным годом.

При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д 91 К 63 – образован резерв по состоянию на 31 декабря отчетного года;

Д 63 К 62, 76 – списана дебиторская задолженность, не взысканная в установленном порядке;

Д 63 К 91 – присоединены к прибыли неиспользованные суммы резерва на дату списания задолженности;

Д 63 К 91 – присоединены к прибыли неиспользованные суммы резерва по окончании года, следующего за годом образования резерва.

Денежные средства или другие вещи, получаемые организацией-заемщиком от других юридических и физических лиц (заимодавцев) на условиях, предусмотренных договором займа, являются заемными средствами.

В соответствии с договором заемные средства для заемщика могут подразделяться:

– по видам – на кредиты и займы. В соответствии с законодательством кредиты могут выступать в форме: кредитов банков (денежные средства получают только в банке или иной кредитной организации, имеющей лицензию ЦБ РФ на совершение кредитных операций); товарных кредитов (получаются от других организаций в форме имущества – вещей); коммерческих кредитов (получаются от других организаций в форме денежных средств или другого имущества – вещей);

– по целевому характеру использования – на средства, предоставленные на определенные цели (на приобретение материально-производственных запасов, на капитальное строительство, для осуществления расчетов с поставщиками и подрядчиками, бюджетом и т. п.). В этом случае организация-заемщик обязана обеспечить возможность осуществления заимодавцем контроля за целевым использованием суммы займа;

– по наличию обеспечения. Заемные средства могут получаться под обеспечение определенным имуществом, под гарантии третьих лиц или под выданные векселя и облигации;

– по срокам возврата (погашения) – на долгосрочные (на срок более 12 месяцев), краткосрочные (на срок менее 12 месяцев), срочные (срок погашения не наступил или продлен) и просроченные (с истекшим сроком погашения). При этом организация-заемщик может осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную или учитывать средства, находящиеся в ее распоряжении, срок погашения которых по договору превышает 12 месяцев, до истечения указанного срока, в соста-

ве долгосрочной задолженности. В первом случае перевод задолженности в краткосрочную производится на дату, когда до возврата заемных средств остается 365 дней;

– по валюте получения – в валюте РФ, в иностранной валюте и в условных денежных единицах.

Задолженность по заемным средствам показывается в бухгалтерском учете организации на конец каждого отчетного периода с учетом процентов, причитающихся к уплате, если их начисление в течение срока использования займа предусмотрено договором. Договором может быть предусмотрено начисление и уплата процентов после срока возврата суммы займа.

Затраты по полученным заемным средствам в зависимости от целевого использования и времени отражения в учете (начисления) организацией-заемщиком относятся:

– на увеличение стоимости имущества, приобретенного за счет средств займа (материалов, отдельных объектов основных средств и нематериальных активов до срока их принятия к учету, а также объектов капитального строительства до ввода их в состав основных средств или начала эксплуатации, до их государственной регистрации). В случае предварительной оплаты материально – производственных запасов, других ценностей, работ и услуг указанные затраты учитываются как дебиторская задолженность. При получении указанных ценностей (работ, услуг) данная дебиторская задолженность списывается на увеличение их стоимости;

– на финансовые результаты в составе прочих расходов в иных случаях.

Организации-получатели заемных средств (кроме товарных и коммерческих кредитов) ведут учет расчетов с банками по полученным кредитам и другими займодавцами по полученным займам в зависимости от срока их использования на счетах 66 и 67. Учет расчетов по товарным и коммерческим кредитам ведется организациями на счетах учета кредиторской задолженности – 60, 76 и т. п.

Бухгалтерский учет расчетов организации с бюджетом по налогам и сборам ведется на счете 68. Общие правила налогообложения по всем налогам, а также санкций за их неправильное применение или неприменение установлены Налоговым кодексом Российской Федерации. В соответствии с налоговым законодательством налоговая система состоит из совокупности следующих налогов и сборов: федеральных налогов и сборов; региональных налогов и сборов; местных налогов и сборов. Аналитический учет по счету 68 ведется по видам налогов.

В бухгалтерском учете по НДС делаются следующие записи.

Д 90 К 68 – на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг;

Д 91 К 68 – на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи основных средств, нематериальных и прочих активов, а также от их безвозмездной передачи.

Д 68 К 19 – уменьшена сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет, на суммы, уплаченные ранее по материальным ценностям, работам и услугам.

Организации являются плательщиками акцизов с производимых и продаваемых ими отдельных видов товаров согласно их перечню, установленному законодательством. Порядок исчисления и уплаты акцизов регламентируется налоговым законодательством. При этом делаются следующие бухгалтерские записи:

Д 90 К 68 – на сумму акцизов по товарам, проданным на сторону;

Д 68 К 51, 52 – перечислена задолженность в бюджет;

Д 68 К 19 – зачет акцизов по мере списания на производство подакцизных товаров;

Д 44 и др. К 68 – отражена задолженность бюджету по таможенной пошлине на дату представления грузовой таможенной декларации к таможенному оформлению;

Д 20, 23, 25 К 68 – отражена задолженность по НДС в бюджет;

Д 99 К 68 – на сумму налога на прибыль, причитающегося по расчету к уплате в бюджет.

При начислении НДФЛ по месту выдачи заработной платы работникам (одновременно с начислением оплаты труда) в организации делается запись в учете по дебету счета 70 и кредиту счета 68. По перечислении налога в учете счет 68 дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств:

Д 91 К 68 – начислен налог на имущество;

Д 20, 23 и др. К 68 – начислен земельный налог.

По кредиту счета 69 отражаются суммы страховых взносов, причитающиеся к уплате в государственные внебюджетные фонды, в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов, на которых учтены расходы по оплате труда.

Оплата труда работников в организации является основной формой их вознаграждения за результаты труда и стимулирования его количественных и качественных показателей.

В соответствии с законодательством организация самостоятельно

разрабатывает и утверждает формы и системы оплаты труда работников, как числящихся в штате, так и привлекаемых со стороны для производства работ по договорам гражданско-правового характера.

Система оплаты труда определяется тарифной системой и формами оплаты труда. Тарифная система организации базируется на тарифной сетке (устанавливается система разрядов, классов, определяющих квалификацию работников и работ); тарифной ставке (устанавливается размер оплаты за определенный период времени); квалификационных требованиях к объему знаний, соответствующих определенному разряду или классу. Тарифная система должна учитывать установленный законодательством минимальный размер оплаты труда, ниже которого оплата труда отдельного работника не может быть установлена.

В качестве основных применяются сдельная форма оплаты труда, при которой заработок работника зависит от его выработки, и повременная форма оплаты труда, при которой заработок зависит от отработанного работником времени. Наряду с указанными используются другие формы оплаты труда, которые в основном являются разновидностями сдельной и повременной форм оплаты труда и отличаются от них размерами, видами и методами распределения дополнительных выплат и вознаграждений.

Учет расходов по оплате труда работников напрямую зависит от порядка учета труда, то есть учета рабочего времени и выработки (произведенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг).

Учет труда работников основывается на учете личного состава работников в разрезе их категорий (рабочие, служащие, производственный персонал, персонал, занятый в обслуживающих и вспомогательных производствах и т. п.) и использования рабочего времени. Учет личного состава и использования рабочего времени в организации ведется в первичных учетных документах, к которым, в частности, относятся приказы (распоряжения) о приеме, увольнении и переводе работников на другую работу, о предоставлении отпусков, а также табели и личные карточки. Порядок учета работников и рабочего времени, отработанного физическими лицами, выполняющими для организации работу по договорам гражданско-правового характера (договор подряда, поручения и др.), определяется особенностями соответствующего договора.

Учет личного состава и рабочего времени ведется по группам работников, штатному и нештатному персоналу, местам производства работ, видам продукции (работ и услуг), изготовлением которых заняты работники.

Работники организации могут получать оплату труда в форме заработной платы, выплат социального характера, пособий и других выплат,

не входящих в состав фонда заработной платы и выплат социального характера.

Все расходы, включаемые в фонд заработной платы, связанные с оплатой труда работников, включаются в затраты на производство продукции (работ, услуг).

К ним, в частности, относятся:

– оплата, начисленная за выполненную работу работникам по сдельным расценкам, в процентах от выручки от реализации продукции (работ, услуг);

– оплата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;

– стоимость продукции, выданной в порядке натуральной оплаты труда;

– премии и вознаграждения, носящие регулярный характер;

– стимулирующие доплаты и надбавки к тарифным ставкам и окладам;

– вознаграждения за выслугу лет, стаж работы и т. п.;

– компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда;

– оплата ежегодных и дополнительных отпусков;

– оплата за период обучения работников;

– другие выплаты.

К выплатам социального характера, которые, как правило, относятся на счет учета прочих доходов и расходов, в частности, относятся:

– выходное пособие при прекращении трудового договора;

– доплаты к пенсиям работающим в организации;

– страховые платежи, уплачиваемые организацией по договорам личного, имущественного и иного страхования в пользу своих работников;

– материальная помощь, предоставляемая отдельным работникам;

– суммы, выплаченные в возмещение вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением их здоровья;

– иные аналогичные пособия и выплаты.

К выплатам, не входящим в состав фонда заработной платы и выплат социального характера, которые относятся за счет специальных источников, в частности, относятся:

– государственные пособия работникам, имеющим детей, за счет бюджетных средств;

– пособия и другие выплаты за счет средств государственных внебюджетных фондов, в частности пособие по временной нетрудоспособ-

ности, по беременности и родам, при рождении ребенка, по уходу за ребенком;

– авторские вознаграждения, выплачиваемые по договорам на создание и использование произведений науки, литературы и искусства, а также вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов (относятся за счет прочих доходов и расходов);

– доходы по акциям и другие доходы от участия работников в собственности организации (относятся за счет чистой прибыли организации);

– выплаты неработающим пенсионерам (относятся за счет прочих доходов и расходов);

– другие выплаты.

Расходы на оплату труда работников организации, в том числе не состоящих в ее штате, осуществляемые в соответствии с принятой организацией системой оплаты труда (включая премии, стимулирующие и компенсирующие выплаты), независимо от источников выплат учитываются на счете 70, по кредиту которого показывается начисленная из всех источников сумма оплаты труда в корреспонденции с дебетом счетов:

08 – по работникам, занятым в строительстве, выполняемом хозяйственным способом;

20, 23, 25, 26 и т. п. – по работникам, занятым на всех видах работ, связанных с производством продукции (работ, услуг), включая управление организацией;

69 – в части пособий по уходу за ребенком, по временной нетрудоспособности и т. д.;

84 – в части дивидендов (доходов) по акциям работников (от участия работников в капитале организации);

96 – в части оплаты отпусков, а также выплаты вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, производимых за счет резерва, образованного в установленном порядке.

По дебету счета 70 отражаются суммы произведенных удержаний (выплат) из суммы начисленной оплаты труда работникам в корреспонденции с кредитом счетов, на которых эти удержания учитываются.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникает потребность в использовании наличных денежных средств для осуществления расчетов с работниками по командировкам, по выдаче им средств для представительских целей, для покупки товаров в других организациях или у физических лиц, а также на иные хозяйственно - операционные цели. При этом работники организации, получающие денежные средства на указанные нужды, для целей бухгалтерского учета называются

подотчетными лицами (лицами, взявшими в подотчет денежные средства).

Организации могут выдавать работникам из кассы наличные денежные средства под отчет на:

- командировочные расходы;
- хозяйственно-операционные нужды;
- расходы экспедиций, геолого-разведочных партий;
- расходы уполномоченных предприятий и организаций, в том числе филиалов, не состоящих на самостоятельном балансе и находящихся вне района деятельности организации.

При выдаче денежных средств в подотчет организация обязана:

1) определять сумму подотчетных средств и срок, на который она выдается;

2) получить от подотчетного лица отчет о расходах не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выданы денежные подотчетные средства;

3) выдавать денежные средства работнику под отчет при условии его полного отчета по ранее выданным авансам;

4) запретить передачу подотчетных денежных средств от одного работника другому;

5) определить перечень лиц, которые могут заменять кассиров и получать в банке денежные средства в подотчет.

Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по выданным наличным денежным средствам ведется организацией на счете 71. При этом на сумму денежных средств, выданных в подотчет, делается запись: Д 71 К 50.

Для правильного отражения организацией в бухгалтерском учете расчетов с подотчетными лицами при направлении их в командировки необходимо учитывать следующее:

- цель командировки;
- кто направляется в командировку;
- место командировки;
- срок командировки;
- какие расходы допускается нести работнику в служебной командировке;
- условия командировки за пределы России;
- порядок оформления командировки.

Оформление командировки и расчеты с работником производятся в следующем порядке:

1) для командировки работнику выдается командировочное удосто-

верение;

2) наряду с командировочным удостоверением по организации может быть издан приказ о командировке;

3) командировочное удостоверение может не выписываться на однодневные командировки, если по ним не выплачиваются суточные;

4) фактическое время пребывания работника в месте командировки определяется по отметкам в командировочном удостоверении о дне прибытия в место командировки и дне выбытия из него;

5) днем выезда считается день отправления соответствующего транспорта из места постоянной работы командированного до 24 часов, а днем возвращения – дата прибытия соответствующего транспорта (если транспортное средство отправляется после 0 часов, днями выезда и возвращения из командировки являются следующие сутки);

6) перед командировкой работнику наряду с командировочным удостоверением выдается денежный аванс в пределах сумм, причитающихся ему для выполнения установленного задания (на оплату проезда, найма жилого помещения, суточных и т. п.);

7) организации разрешается рассчитывать с командированным работником по предварительному расчету, если командировочные расходы заранее известны. В этом случае данный работник в составе авансового отчета не представляет документы, подтверждающие его расходы по командировке;

8) по возвращении из командировки работник обязан в течение 3 дней представить руководителю организации для утверждения авансовый отчет с приложением командировочного удостоверения и документов, подтверждающих достоверность произведенных расходов.

По утверждению отчета руководителем он передается в бухгалтерию для отражения в бухгалтерском учете использованных сумм.

Наряду с командировочными расходами работники организации могут получать в кассе наличные денежные средства на хозяйственные расходы и представительские нужды.

Под хозяйственно-операционными расходами понимаются расходы работников на покупку в установленных пределах товаров, включая ГСМ, на оплату работ и услуг. При этом необходимо учитывать следующее:

– наличные денежные средства выдаются работникам в размере 10-дневной потребности и на срок не более 15 рабочих дней;

– платежи наличными производятся в пределах лимита, установленного Банком России для расчетов наличными средствами между юридическими лицами;

– лимит устанавливается на один платеж, под которым понимается платеж по одному документу или платеж в один день по нескольким документам;

– платежи должны вноситься в кассу организации-продавца;

– при совершении покупки товаров у физических лиц сделки должны быть совершены в письменной форме и заверены нотариально, если это предусмотрено законодательством или соглашением сторон;

– при совершении покупки у физического лица сделка оформляется договором купли-продажи, который содержит данные физического лица-продавца товара;

– при покупке сельхозпродукции у населения составляется закупочный акт, который должен содержать обязательные реквизиты (паспортные данные, место жительства продавца, наименование продуктов и т. п.).

Организация ведет учет расчетов с персоналом по всем видам расчетных операций, кроме расчетов по оплате труда, на счете 73, на котором, в частности, учитываются расчеты с работниками по предоставленным им займам, возмещению материального ущерба, а также за товары, проданные в кредит и др.

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут быть открыты субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

73-3 «Расчеты за товары, проданные в кредит» и др.

Приведем порядок учета отдельных операций организации по расчетам с ее персоналом:

Д 73 К 50, 51 – предоставлен работнику заем;

Д 50, 51, 70 К 73 – поступили денежные средства либо удержаны из заработка работников в счет погашения займа;

Д 73 К 94 – списана стоимость недостачи материальных ценностей на расчеты с виновными лицами;

Д 73 К 98 – отражена сумма разницы между рыночной стоимостью недостач материальных ценностей и их учетной стоимостью;

Д 50, 51, 70 К 73 – возмещены работниками суммы потерь материальных ценностей;

Д 91 К 73 – списаны суммы неудовлетворенных претензий (кроме претензий по недостачам материальных ценностей);

Д 94 К 73 – списаны недостачи материальных ценностей при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска;

Д 73 К 76 – отражены задолженность работников за товары, куплен-

ные в кредит, а также расчеты с торговой организацией по кредиту;

Д 50, 70 К 73 – удержана задолженность с работников;

Д 76 К 51 – погашена задолженность перед торговой организацией.

Организация ведет учет расчетов с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал, по выплате им доходов (дивидендов) на счете 75. Организация ведет учет своих расчетов с участниками в следующем порядке.

По вкладам в уставный (складочный) капитал:

Д 75 К 80 – отражена задолженность участников по вкладам в уставный (складочный) капитал в размере, установленном в учредительных документах;

Д 51 К 75 – отражен взнос участником денежных средств;

Д 08, 10 и др. К 75 – отражен взнос участником материальных ценностей;

Д 75 К 83 – отражен эмиссионный доход в акционерном обществе в сумме превышения полученных средств над номинальной стоимостью акций;

Д 84 К 75 – отражены доходы (дивиденды), причитающиеся участнику (акционеру);

Д 75 К 51, 90 и др. – погашена задолженность участникам-юридическим лицам и физическим лицам, неработникам организации, денежными средствами, продукцией;

Д 75 К 70 – начислены дивиденды акционерам – работникам организации.

Организации ведут учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами на счете 76, кроме расчетов, учет которых ведется на счетах 60-75. К ним относятся: расчеты по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

Учет расчетов по страхованию имущества и персонала организации (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию), в котором организация выступает страхователем, ведется в следующем порядке:

Д 08, 20, 23 и др. К 76 – отражены начисленные страховые платежи по обязательному страхованию имущества и персонала организации;

Д 76 К 51, 52 – отражены перечисленные страховые платежи;

Д 51 К 76 – отражена сумма страхового возмещения, полученная от страховой компании;

Д 76 К 73 – отражена сумма страхового возмещения, причитающегося работникам организации по договору страхования;

Д 76 К 07, 10, 20 и др. – списаны потери имущества по страховым случаям.

Учет расчетов по претензиям за полученные материальные ценности, принятые работы и услуги ведется на счете 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям», в случаях:

- несоответствия цен и тарифов в расчетных документах предусмотренным в договорах;
- арифметических ошибок в расчетных документах;
- несоответствия качества полученных материальных ценностей установленным стандартам, техническим условиям или условиям договора;
- выявления недостатков материальных ценностей в пути сверх норм естественной убыли и др.

По предъявлении организацией в установленном порядке претензий поставщикам и подрядчикам их сумма отражается по дебету счета 76 в корреспонденции с кредитом счета 60. В случае предъявления претензий по простоям оборудования и работников счет 76 корреспондирует с кредитом счетов учета затрат (23, 28 и др.).

По суммам штрафов, пеней и неустоек, признанным плательщиками, счет 76 корреспондирует с кредитом счета 91. По мере удовлетворения претензий счет 76 кредитуется в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

В случае неудовлетворения претензий их стоимость списывают с кредита счета 76 в дебет счетов:

07, 10 и др. – на увеличение стоимости оприходованных материальных ценностей, стоимость которых была ранее списана на претензии;

20, 23 и др. – по работам и услугам, браку и простоям;

91 – по претензиям с истекшим сроком исковой давности, а также не удовлетворенным арбитражем или судом.

Учет расчетов по дивидендам, причитающимся к получению организации, а также другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества, ведется в следующем порядке:

Д 76 К 91 – отражены суммы доходов, подлежащих получению (распределению);

Д 08 и др. К 76 – отражено полученное имущество в счет причитающихся доходов;

Д 51 К 76 – отражены полученные дивиденды (доходы) в форме де-

нежных средств.

Учет организацией расчетов по депонированным суммам, то есть суммам, начисленным работникам, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей), ведется по кредиту счета 76 в корреспонденции с дебетом счета 70.

Начисленные, но не выплаченные работникам в установленный срок суммы заработной платы депонируются. При этом в платежной ведомости против фамилии работника вместо его подписи ставится запись: «Депонировано». В аналитическом учете в книге учета депонированной заработной платы (или ином аналогичном регистре) записывается сумма оплаты труда, не выданной работникам. Денежные средства, не выданные работникам, сдаются в банк в день закрытия платежной ведомости.

Учет взаимных расчетов материнской компании с дочерними и зависимыми обществами ведется по всем расчетам, не связанным с продажами товаров, продукции (работ, услуг), а также по вкладам в уставный капитал на специально выделяемом для этого субсчете 76/5 «Расчеты с дочерними и зависимыми обществами». Для целей управления операции на данном субсчете необходимо вести отдельно по расчетам с дочерними обществами и с зависимыми обществами. Счет 75 применяется для отражения взаиморасчетов без учета операций по вкладам участников в уставный капитал дочерних (зависимых) обществ.

Учет вкладов в уставный капитал участник будет осуществлять в общем порядке, а дочерние (зависимые) общества - с использованием счета 75 «Расчеты с учредителями».

Порядок учета организацией операций по переуступке прав требования на дебиторскую задолженность изложен в подразделе учета расчетов с покупателями и заказчиками.

Организации ведут учет внутрихозяйственных расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты), на счете 79. К данным расчетам, в частности, относятся расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по управленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т. п.

К счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» могут быть открыты субсчета:

79/1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79/2 «Расчеты по текущим операциям»;

79/3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

На субсчете 79/1 организации учитывают свои расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

На субсчете 79/2 организации учитывают расчеты по обычным видам деятельности и все прочие расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы:

На субсчете 79/3 организации учитывают расчеты, связанные с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

В соответствии с законодательством по договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица.

Передача имущества в доверительное управление не влечет за собой перехода права собственности на него к доверительному управляющему.

Доверительный управляющий, которым наряду с юридическим лицом может быть и физическое лицо, не может быть выгодоприобретателем по договору доверительного управления имуществом. Однако в таком договоре должна быть предусмотрена выплата вознаграждения управляющему.

В соответствии с законодательством имущество, переданное в доверительное управление, учитывается на балансе учредителя управления обособленно от другого имущества, находящегося у него в собственности, а у доверительного управляющего – на отдельном балансе, по которому ведется обособленный учет.

При этом в бухгалтерском учете учредителя управления и доверительного управляющего делаются следующие записи.

Учредитель управления

Передача имущества:

Д 79 К 01, 04, 51 и др. – передано имущество, включая денежные средства, в доверительное управление в оценке, предусмотренной дого-

вором;

Д 02, 05 К 79 – одновременно списана амортизация, начисленная по переданным основным средствам и нематериальным активам.

Отражение доходов от операций с имуществом, переданным в доверительное управление:

Д 79 К 91 – отражена сумма дохода, причитающаяся к получению от доверительного управляющего по результатам, выявленным на отдельном балансе;

Д 51 К 79 – получены денежные средства.

Возврат имущества от доверительного управляющего:

Д 01, 07, 10 и др. К 79 – оприходовано полученное имущество;

Д 79 К 02, 05 – одновременно отражена амортизация, начисленная по возвращенным основным средствам и нематериальным активам.

Доверительный управляющий

Учет операций по доверительному управлению имуществом на отдельном балансе

Получение имущества:

Д 01, 04 и др. К 79 – отражена операция по получению имущества от учредителей управления;

Д 79 К 02, 05 – одновременно отражена амортизация, начисленная по полученным основным средствам и нематериальным активам.

Ликвидация деятельности и передача имущества учредителю управления:

Д 79 К 01, 04 и др. – переданы основные средства и прочее имущество;

Д 02, 05 К 79 – одновременно списана амортизация, начисленная по переданным основным средствам и нематериальным активам.

Учет операций на балансе доверительного управляющего (юридического лица)

Д 26 К 10, 70 и др. – отражены расходы по управлению имуществом;

Д 90 К 26 – списаны расходы по доверительному управлению имуществом;

Д 76 К 90 – отражен доход от доверительного управления имуществом, причитающийся к получению (в сумме вознаграждения);

Д 51 К 76 – получен доход от доверительного управления имуществом. [Вернуться к началу темы](#)

4. Бухгалтерский учет расчетов по налогу на прибыль и НДС

Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль

(убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в налоговом учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ.

Цели применения ПБУ 18/02 организациями сформулированы в п. 1 Положения:

1) отразить в бухгалтерском учете и отчетности взаимосвязь прибыли (убытка), определенной в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль, определенной в соответствии с законодательством о налогах и сборах;

2) отразить в бухгалтерском учете и отчетности отличие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;

3) отразить в учете суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающиеся организации, суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, а также суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Результатом принятия ПБУ 18/02 стал рост количества объектов бухгалтерского учета. Схема формирования бухгалтерских проводок по расчету налога на прибыль представлена на рис. 5.

Состав объектов бухгалтерского учета и их условные обозначения, используемые на рис. 6, приведен ниже.

1. Постоянные разницы – доходы (Д) и расходы (Р), формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Постоянные разницы возникают в следующих случаях:

– если расходы, учитываемые в бухгалтерском учете (БУ), при определении налоговой прибыли в налоговом учете (НУ) не принимаются или принимаются в пределах установленных гл. 25 НК РФ размеров;

- если доходы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли, не участвуют при формировании финансового результата организации в бухгалтерском учете;
- если расходы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли, не участвуют при формировании финансового результата организации в бухгалтерском учете;
- если доходы, учитываемые в бухгалтерском учете, при определении налоговой прибыли не учитываются.

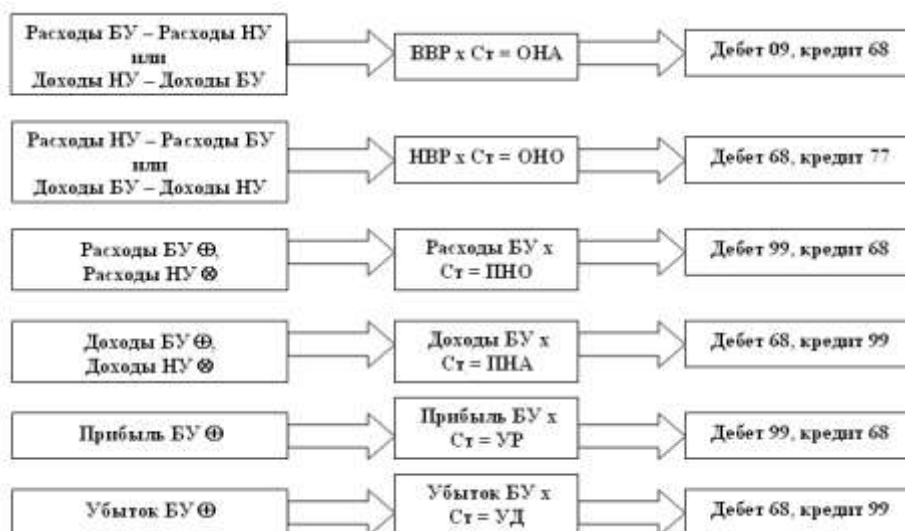


Рис. 5. Схема расчета налога на прибыль по данным бухгалтерского учета

Постоянные разницы делятся на два вида:

- постоянные разницы, которые приводят к увеличению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской;
- постоянные разницы, которые приводят к уменьшению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской.

2. Постоянное налоговое обязательство (ПНО) представляет собой сумму налога, которая из-за наличия постоянных разниц приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, рассчитанной исходя из бухгалтерской прибыли. Сумма постоянного налогового обязательства равна величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль (Ст), установленную законодательством РФ на отчетную дату.

3. Постоянный налоговый актив (ПНА) представляет собой сумму налога, которая из-за наличия постоянных разниц приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по

сравнению с суммой налога, которая рассчитывается исходя из бухгалтерской прибыли.

4. Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах.

Временные разницы подразделяются на два вида:

- 1) вычитаемые;
- 2) налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы (ВВР) при формировании налогооблагаемой прибыли текущего отчетного периода приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который уменьшит сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет в будущих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

5. Отложенные налоговые активы (ОНА) – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

6. Отложенное налоговое обязательство (ОНО) – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

7. Условный расход по налогу на прибыль (УР) равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

8. Условный доход по налогу на прибыль (УД) – величина, определяемая как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Для того чтобы получить сумму текущего налога на прибыль (ТНП), следует произвести корректировку условного расхода (дохода) с помощью постоянных и временных налоговых активов и обязательств. Однако если в бухгалтерском учете организация получила убыток и при этом в текущем периоде не возникло различий между бухгалтерским и налоговым учетом, то получится текущий налоговый убыток (ТНУ). Эта корректировка выполняется по следующей формуле:

$$\text{ТНП (ТНУ)} = \text{УР (УД)} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \\ - \text{погашение ОНА} - \text{ОНО} + \text{погашение ОНО}.$$

68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Сн (к переносу на будущее)</i>	<i>Сн (задолженность к погашению)</i>
<i>Условный доход Д 68 К 99</i>	<i>Условный расход Д 99 К 68</i>
<i>Отложенное налоговое обязательство Д 68 К 77</i>	<i>Отложенный налоговый актив Д 09 К 68</i>
<i>Постоянный налоговый актив Д 68 К 99</i>	<i>Постоянное налоговое обязательство Д 99 К 68</i>
<i>Ск = Сн + оборот по К – оборот по Д</i>	
<i>Ск (к переносу на будущее)</i>	<i>Ск (задолженность к погашению)</i>

Рис. 6. Схема определения сальдо расчетов по налогу на прибыль

Если при расчете налоговой базы по налогу на прибыль расходы превышают доходы, то налоговая база отчетного (налогового) периода признается равной нулю. В бухгалтерском учете также нельзя признать задолженность бюджета перед организацией на сумму налогового убытка, умноженного на действующую ставку налога на прибыль.

НДС, подлежащий уплате в бюджет (возмещению налоговыми органами), рассчитывается по данным аналитического учета к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам». Порядок расчета представлен на рис. 7.

68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Сн (переплата НДС)</i>	<i>Сн (задолженность к погашению)</i>
<i>НДС к вычету Д 68 К 19</i>	<i>НДС предъявленный Д 90, 91 К 68 НДС восстановленный Д 19, 91 К 68</i>
<i>Ск = Сн + оборот по К – оборот по Д</i>	
<i>Ск (НДС к возмещению)</i>	<i>Ск (НДС к уплате)</i>

Рис. 7. Схема определения сальдо расчетов по НДС

НДС к вычету – это входной НДС, отнесенный на уменьшение задолженности перед бюджетом.

Входной НДС – это тот налог, который предъявил поставщик товаров (работ, услуг), имущественных прав дополнительно к цене. Или же налог, уплаченный на таможне при ввозе товаров на территорию РФ, а также начисленный при выполнении СМР для собственных нужд, или уплаченный при выполнении обязанностей налогового агента. При наличии установленных законом оснований налогоплательщик может учесть в целях налогообложения входной НДС одним из следующих способов:

1. Принять к вычету (возмещению) суммы налога, которые:

– предъявили поставщики (исполнители, подрядчики) при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ;

– уплачены при ввозе товаров в Россию в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;

– уплачены при ввозе в Россию товаров, которые перемещаются через ее таможенную границу без таможенного оформления (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Для принятия к вычету входного НДС должны выполняются следующие условия:

1) Товары (работы, услуги), имущественные права приобретены вами для операций, облагаемых НДС;

2) Товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету);

3) Имеются надлежаще оформленный счет-фактура поставщика и соответствующие первичные документы.

2. Учесть в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав. В случаях, оговоренных п. 2 ст. 170 НК РФ, входной налог включается в стоимость товаров (работ, услуг) и затем в составе этой стоимости списывается на затраты, в том числе через амортизационные отчисления. Учесть входной НДС в стоимости приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав необходимо, если:

– указанные товары (работы, услуги) приобретены для использования в операциях, не облагаемых НДС;

– эти товары (работы, услуги) используются для операций, местом реализации которых не признается территория РФ.

– покупатель (заказчик) товаров (работ, услуг) не является плательщиком НДС, применяет специальные налоговые режимы в виде УСН, ЕНВД, ЕСХН, ПСНО либо освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика по ст. ст. 145, 145.1 НК РФ;

– эти товары (работы, услуги), имущественные права используются для операций, которые не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ, если иное не установлено гл. 21 НК РФ;

– товары (основные средства, нематериальные активы, имущественные права) были приобретены банком, учитывающим входной НДС по правилам п. 5 ст. 170 НК РФ, и реализуются им до начала использования для осуществления банковских операций, для сдачи в аренду или до введения в эксплуатацию.

3. Отнести на затраты, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль (для банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, участников договора инвестиционного товарищества, ответственных за ведение налогового учета, при определении прибыли (убытка) от деятельности в рамках договора), (п. 5 ст. 170 НК РФ).

НДС восстановленный – это входной НДС, ранее принятый к вычету, но отмененный в случаях, установленных налоговым законодательством.

В некоторых случаях принятый к вычету входной НДС налогоплательщику необходимо восстановить к уплате в бюджет. Перечень таких ситуаций установлен п. 3 ст. 170 НК РФ. В соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ налогоплательщик должен восстановить принятый к вычету входной НДС в следующих случаях:

1) при передаче имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

2) при передаче имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада по договору инвестиционного товарищества;

3) при передаче недвижимого имущества на пополнение целевого капитала некоммерческой организации в порядке, установленном Федеральным законом от 30.12.2006 № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Согласно пп. 3 п. 2, пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ следует восстановить суммы входного НДС, принятого к вычету, если приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права в дальнейшем используются:

1) для операций, осуществляемых в рамках специальных налоговых режимов в виде УСН и ЕНВД;

2) в деятельности, по которой получено освобождение согласно ст. ст. 145, 145.1 НК РФ.

Налогоплательщики, которые начинают использовать право на освобождение от уплаты НДС по правилам ст. 145 или ст. 145.1 НК РФ, должны восстановить налог в последнем налоговом периоде перед периодом отправки в налоговый орган Уведомления об использовании права на освобождение.

Помимо случаев, рассмотренных выше, налогоплательщик обязан восстановить НДС, если он в дальнейшем стал использовать товары (работы, услуги), имущественные права:

- 1) для операций, не облагаемых НДС;
- 2) для операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- 3) для операций, которые не признаются объектом налогообложения по НДС в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

В случае уменьшения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе при уменьшении их цены (тарифа) и (или) количества (объема), возникает необходимость восстановить принятый к вычету НДС (пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ). В данном случае покупатель восстанавливает налог в том периоде, на который приходится самая ранняя из следующих дат:

- дата получения покупателем первичных документов на уменьшение стоимости приобретенных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), полученных имущественных прав;
- дата получения покупателем корректировочного счета-фактуры, выставленного продавцом при уменьшении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

При этом восстановлению подлежит разница между суммами НДС, исчисленными до и после уменьшения стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав.

НДС, ранее принятый к вычету при приобретении товаров (работ, услуг), а также при ввозе товаров в РФ, подлежит восстановлению, если налогоплательщик получает из федерального бюджета субсидии на возмещение (пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ):

- затрат, связанных с оплатой приобретенных товаров (работ, услуг) с учетом налога;
- затрат по уплате налога при ввозе товаров в РФ и на иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Суммы входного НДС принимаются к вычету либо учитываются в стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав) в той пропорции,

в какой они используются для облагаемых и не облагаемых налогом операций. Пропорция, в которой НДС принимается к вычету, определяется исходя из стоимости отгруженных в данном налоговом периоде товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), операции по реализации которых подлежат налогообложению, и общей стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав), отгруженных (переданных) в данном налоговом периоде.

НДС предъявленный – это НДС, исчисленный с оборотов по реализации, облагаемых НДС и указанный в счете-фактуре, выдаваемом покупателю.

Исчисленный налог должен быть выделен отдельной строкой в расчетных и первичных учетных документах, а также в счетах-фактурах. Срок для предъявления НДС связан со сроком выставления счета-фактуры. В счете-фактуре продавец выделяет сумму налога, что свидетельствует о предъявлении покупателю НДС. Счет-фактура выставляется не позднее пяти календарных дней со дня наступления следующих событий:

- отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг);
- передачи имущественных прав;
- получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

НДС к уплате – это НДС, который должен быть перечислен организацией в бюджет по итогам налогового периода. Уплата НДС производится равными долями не позднее 20 числа каждого из трех месяцев, следующих за налоговым периодом, в котором совершена сделка.

НДС к возмещению – часть входного НДС, которая превышает сумму исчисленного НДС и ею не покрывается.

По общему правилу, если сумма налоговых вычетов превышает исчисленную сумму НДС (при необходимости увеличенную на суммы восстановленного налога), входной НДС подлежит возмещению. Такие ситуации, как правило, возникают:

- у организаций и предпринимателей, занимающихся экспортными операциями;
- организаций и предпринимателей, реализующих продукцию с применением ставки 10 % и при этом приобретающих товары (работы, услуги) с применением ставки 18 %;
- организаций и предпринимателей в случаях, когда в течение налогового периода объемы реализованных ими товаров (работ, услуг) ниже объемов приобретенных товаров (работ, услуг). Иными словами, если у

налогоплательщика большие затраты на приобретение сырья (товаров, работ, услуг) и не очень большие доходы от реализации, то входной налог, скорее всего, будет ему возмещен.

Возмещение налога проводится налоговым органом в порядке и сроки, установленные ст. 176 НК РФ. Подлежащая возмещению из бюджета сумма засчитывается в счет погашения недоимки, задолженности налогоплательщика по пеням и штрафам по НДС и иным федеральным налогам. Такой зачет инспекция проводит самостоятельно. Если недоимки (задолженности) нет, то по заявлению налогоплательщика эта сумма может быть зачтена в счет будущих платежей налогоплательщика по НДС и иным федеральным налогам либо возвращена на расчетный счет налогоплательщика. [Вернуться к началу темы](#)

Вопросы для самоконтроля освоения темы 3

1. Что происходит с дебиторской и кредиторской задолженностями по истечении срока исковой давности?
2. Укажите документ, на основании которого списывается задолженность с подотчетного лица.
3. На каком счете отражается начисление налогов к уплате в бюджет?
4. Документ, служащий основанием для начисления заработной платы, в основе которой лежит отработанное время.
5. Документ, служащий основанием для начисления доплат за работу в ночное время, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни.
6. Документы, на основании которых начисляется сдельная заработная плата.
7. Приведите примеры стимулирующих доплат.
8. Назовите доплаты и надбавки компенсационного характера.
9. Документы аналитического учета по начислению и оплате труда.
10. Документы, в которых рассчитываются суммы начисленной заработной платы, суммы НДФЛ и суммы к выдаче.
11. Документ, на основании которого производятся удержания из заработной платы работников по решению суда.
12. Назовите виды удержаний из заработной платы.
13. Как определяется размер уставного капитала?
14. Какие вклады могут быть сделаны в уставный капитал предприятия?
15. Можно ли изменить размер уставного капитала?
16. За счет каких средств создается резервный капитал?

17. На какие цели используются средства резервного капитала?
18. В каких случаях можно использовать средства добавочного капитала?
19. Какие резервы могут быть созданы организацией?
20. За счет каких источников могут формироваться резервы?

[Вернуться к началу темы](#)

Задания для самоконтроля освоения темы 3

1. В июле ОАО «Альфа» решило приобрести исключительное авторское право на электронную программу по шлифовке коленчатых валов. С этой целью был заключен договор на маркетинговое исследование со специализированной организацией сроком окончания работ в августе текущего года. При этом отмечается, что организация имеет собственный отдел маркетинга, в обязанности которого входит маркетинг готовой продукции предприятия. Исключительное право приобретено после изучения конъюнктуры рынка и подписания акта выполненных работ. Стоимость услуг по проведению работ по изучению конъюнктуры рынка данной электронной программы составила 11 800 руб., в том числе НДС. Стоимость самой программы 53 100 руб., в том числе НДС, расходы по регистрации права собственности оплачены Роспатенту в сумме 1 000 руб. Рассчитайте НДС, который возможно будет предъявлен организацией к возмещению, отразите на счетах бухгалтерского учета первоначальную стоимость объекта нематериальных активов, а также приведенные факты хозяйственной деятельности.

2. Администрация ЗАО «Тип» приняла решение об исследовании рынка акций группы организаций и заключила договор со специализированной исследовательской компанией. Стоимость оказанных этой компанией услуг, включая НДС, составила 4 720 руб., в том числе НДС. Организация имеет собственный отдел маркетинга, в обязанности которого не входит маркетинг финансовых вложений. По результатам исследования ЗАО «Тип» отказалось от приобретения акций организаций, входящих в данную группу. Кроме того, эта же специализированная организация провела исследование конъюнктуры рынка относительно решения вопросов о производстве нового вида продукции. Стоимость второго вида услуг согласно договору составила 7 080 руб., в том числе НДС. Установите в соответствии с ПБУ 10/99 группу расходов, в которой генерируются данные затраты, отразите на счетах учета приведенные факты хозяйственной деятельности, рассчитайте величину налоговых разниц.

3. На основании данных таблицы выберите факты хозяйственной жизни, относящиеся к доходам, и произведите их группировку по видам,

отразите факты хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Сумма, руб.
1	Поступила выручка от продажи продукции, включая НДС (18 %)	92 040
2	Поступила выручка за пользование предметами интеллектуальной собственности, включая НДС	17 700
3	Поступила на расчетный счет арендная плата по текущей аренде основных средств, включая НДС, начисленный на сумму арендной платы	10 738
4	Поступила сумма дебиторской задолженности	23 010
5	Принята к учету товарообменная операция, включая НДС (обмен готовой продукции на поступление материалов)	5 900
6	Получена по договору простого товарищества прибыль от совместной деятельности	13 000
7	Поступила выручка от продажи основных средств, включая НДС	20 060
8	Приняты к учету поступившие дивиденды от участия в уставном капитале другого предприятия	7 800
9	Принято к учету производственное оборудование по договору дарения по текущей рыночной стоимости	13 570
10	Начислены штрафы, пени за нарушение условий хозяйственных договоров покупателями	2 300
11	Рассчитаны и отражены положительные курсовые разницы, возникшие при оплате за продукцию	700
12	Зачислена в состав прибыли просроченная кредиторская задолженность	41 000
13	Поступили на расчетный счет денежные средства по подписке на акции	10 900
14	Зачислен на расчетный счет рублевый эквивалент проданной экспортной выручки, полученной в иностранной валюте	6 090
15	Зачислена на расчетный счет сумма депонированной заработной платы	1 600
16	Зачислена на расчетный счет сумма инкассированной выручки	20 000

4. Организация «С» получила в марте текущего года по договору дарения денежную сумму в размере 90 000 руб., на которую были приобретены материалы. В апреле этого года материалы были выданы со склада ремонтно-строительному участку для ремонта здания общехозяйственного назначения. Расходы по доставке этих материалов составили 3 000 руб., НДС по услугам 540 руб. Отрадите хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета, установив момент признания доходов и расходов. Определите величину налоговых разниц.

5. Бригада сварщиков в составе пяти человек выполнила работу по наряду стоимостью за весь объем 15 000 руб., продолжительность которой составила 4 дня (с 15 по 18 октября). В состав бригады входят трое рабочих 5 разряда, один рабочий 4 разряда и неосвобожденный бригадир 6 разряда. Рабочий 4 разряда 18 октября на работу не вышел. Рассчитайте заработную плату каждого рабочего, имея в виду: бригадиру выплачивается 10 % стоимости общего объема работ; продолжительность рабочего

дня 8 ч. Тарифная ставка за час работы рабочего: 4 разряда составляет 20,15 руб., 5 разряда 24,8 руб., 6 разряда 30 руб.

6. Организация выдала работнице Зайцевой Е. В. 5 апреля текущего года беспроцентный заем в сумме 50 000 руб. по договору № 37 от 4 апреля на 8 мес. наличными денежными средствами из кассы. Срок возврата займа по договору установлен 6 декабря с ежемесячным удержанием из заработной платы. Ставка рефинансирования ЦБР на момент выдачи займа 11 %. Рассчитайте сумму материальной выгоды работницы, удержите из ее заработной платы налог на доходы физических лиц с полученной материальной выгоды, сделайте бухгалтерские записи по выдаче и возврату сумм займа и НДФЛ.

7. Учетной политикой ОАО «Фламинго» предусмотрено создание резерва на оплату отпусков рабочих основного и вспомогательных производств. Предполагаемая (предельная) сумма расходов на оплату отпусков и соответствующих отчислений на социальные нужды по сметным расчетам бухгалтерии составила 230 000 руб. Планируемая величина расходов на оплату труда этих категорий работников и страховые взносы без учета сумм отпускных 3 160 000 руб. За январь фактически начисленная заработная плата рабочим основного производства составила 164 000 руб., рабочим вспомогательных производств 55 300 руб. За год рабочим было выплачено 195 600 руб. отпускных. Заработная плата и отчисления на социальное страхование по рабочим основного и вспомогательных производств. составили 2 780 000 руб. Определите ежемесячный процент отчислений в резерв на оплату отпусков, отчисления в резерв за январь, неизрасходованную сумму резерва на конец года (в целях упрощения задания спишите остаток резерва), сделайте бухгалтерские записи по операциям создания и использования резерва.

8. Торговая организация ООО «Ладья» получила от поставщика ООО «Ферзь» партию товара на сумму 180 000 руб., НДС 32 400 руб. При приемке было установлено, что часть упаковок повреждена и потеряны первоначальные качества товара на сумму 25 000 руб., НДС 4 500 руб. Данный факт был подтвержден актом приемки, подписанным представителем продавца. ООО «Ладья» в 5-дневный срок, как это было установлено условиями договора, вернуло некачественный товар. Выставленный поставщиком счет на полную сумму был оплачен с расчетного счета. Отрадите данные факты хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета поставщика и покупателя, определите порядок обложения этих операций НДС.

9. ЗАО «Фаянс» заключило с покупателем договор на поставку своей продукции на сумму 90 000 руб. с НДС. В договор стороны включили условие о 50%-ной предоплате стоимости продукции. Сумма авансового платежа от покупателя поступила на расчетный счет ЗАО «Фаянс» 23 марта. Отгрузка продукции была произведена 25 апреля, себестоимость продаж составила 72 000 руб. Оставшаяся часть суммы долга в установленный договором срок покупателем не оплачена, в связи с чем ЗАО «Фаянс» была направлена претензия покупателю об уплате основной суммы долга и пени за просрочку платежа по условиям договора в сумме 8 260 руб. Оплата долга и пени была произведена 10 ноября. Рассчитайте величину предварительной оплаты и НДС, подлежащего уплате в бюджет, сделайте записи по учету расчетов с покупателями в ЗАО «Фаянс».

10. ЗАО «Виктория» получила от ОАО «Ниагара» партию материалов, в оплату за которые от своего имени выдала ему простой дисконтный вексель на сумму 153 400 руб. сроком платежа на определенный день (через 90 дней). Оплата векселя произведена в установленное время. Ставка рефинансирования ЦБР в течение срока коммерческого кредита 11 %. Согласно учетной политике ЗАО «Виктория» оценка вексельных обязательств производится с учетом всех причитающихся к уплате процентов. Сделайте бухгалтерские записи по учету расчетов с поставщиками векселями, выданными у ЗАО «Виктория», предварительно рассчитав дисконт по векселю, и по учету расчетов с покупателями у ОАО «Ниагара».

11. По итогам обсуждения годового отчета на собрании акционеров ОАО «Дилижанс» было принято решение о выкупе 130 обыкновенных акций номинальной стоимостью 500 руб. с целью их дальнейшего аннулирования в связи с доведением уставного капитала до величины чистых активов общества. Выкуп акций проводился через специализированную организацию, услуги которой составили 14 000 руб. с НДС. Выкупная цена акций сложилась в размере 430 руб. за единицу. Отрадите на счетах учета ОАО «Дилижанс» операции по выкупу и аннулированию акций.

12. По состоянию на 1 января предыдущего года ООО «Клаксон» была произведена уценка основных средств (производственное оборудование) с 89 400 до 51 600 руб. и соответственно уменьшена сумма начисленной амортизации на 4 240 руб. Переоценка проводилась путем прямого пересчета (по данным прайс-листов производителей). На дату переоценки ООО «Клаксон» добавочного капитала не имело. На 1 января следующего года ООО «Клаксон», воспользовавшись услугами профессионального оценщика, провело переоценку принадлежащего ему на пра-

ве собственности здания и того же производственного оборудования. По итогам экспертного заключения первоначальная стоимость здания возросла с 2 346 900 до 2 915 000 руб., а сумма амортизации увеличилась на 3 360 руб., первоначальная стоимость оборудования увеличилась до 59 000 руб., амортизация – на 580 руб. Отрадите на счетах бухгалтерского учета ООО «Клаксон» результаты переоценки объектов основных средств на 1 января отчетного и последующего лет.

13. ЗАО «Полифарм» 3 апреля текущего года получило на текущий валютный счет от обслуживающего его банка кредит в сумме 70 000 евро для закупки медицинских товаров на внешнем рынке. Срок возврата кредита, установленный в кредитном договоре, – 3 мес., годовая процентная ставка 13 %, проценты должны уплачиваться заемщиком с валютного счета 1 раз в месяц. Товары по внешнеэкономическому контракту поступили 16 апреля. Кредит был досрочно возвращен ЗАО «Полифарм» 3 июня. Сделайте бухгалтерские записи по получению и возврату основной суммы долга, начислению и уплате процентов, если курс на дату получения кредита – 56,30 руб., на 03.05 – 56,50 руб., на дату возврата 3.06 – 56,60 руб.

14. Зарегистрированный и реально наполненный уставный капитал ОАО «Вега» составляет 500 000 руб. По итогам работы за текущий год общество получило чистую прибыль в сумме 280 000 руб. Собрание акционеров ОАО «Вега» большинством голосов приняло решение о направлении части прибыли в размере 240 000 руб. на выплату дивидендов по привилегированным и обыкновенным акциям, в том числе работникам ОАО «Вега» – 97 000 руб. Оставшуюся сумму было решено направить на финансирование капитальных вложений. Однако резервный капитал, размер которого по Уставу общества составляет 5 % величины уставного капитала, сформирован не полностью. Сальдо по счету 82 на момент принятия решения о распределении чистой прибыли отчетного года составляет 13 000 руб. Отрадите операции по использованию нераспределенной прибыли общества на счетах бухгалтерского учета ОАО «Вега».

15. Совет директоров ОАО «Оптовик», уставный капитал которого составляет 1 000 шт. обыкновенных акций, номинальной стоимостью 400 руб., для привлечения дополнительных инвестиций принял решение об увеличении уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций на сумму 300 000 руб. Принятое решение утверждено голосов общего собрания акционеров, при этом уточнено, что 200 акций будут распределены между работниками ОАО «Оптовик». Эмиссия дополнительных акций проводится через посредническую организацию, имеющую лицензию на

операции с ценными бумагами. Согласно отчету о проведенной эмиссии все выпущенные акции приобретены акционерами. Фактическая стоимость размещенных среди сторонних лиц акций составила 510 руб. за единицу, среди работников организации акции распространялись по номиналу. Услуги сторонней организации по размещению акций сложились в сумме 15 000 руб., без НДС. Составьте бухгалтерские записи по учету изменения уставного и добавочного капитала ОАО «Оптовик».

[Вернуться к началу темы](#) [Вернуться к оглавлению](#)

Тема 4. Основы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

Содержание темы:

1. *Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий и основные принципы ее формирования*
2. [Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса](#)
3. [Порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах](#)
4. [Порядок формирования показателей приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах](#)

[Задание для самоконтроля освоения темы 4](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

1. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий и основные принципы ее формирования

Бухгалтерская отчетность призвана решать 3 основные задачи:

- 1) предоставлять информацию, помогающую существующим и потенциальным инвесторам и кредиторам судить о суммах, времени и рисках, связанных с ожидаемыми доходами;
- 2) предоставлять информацию о хозяйственных ресурсах организации, ее обязательствах, составе средств и источников, а также их изменениях;
- 3) предоставлять информацию, понятную существующим и потенциальным инвесторам и кредиторам.

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтер-

скому учету.

При формировании организацией бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность содержащейся в ней информации, то есть должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на принятие решения и оценки пользователей.

Бухгалтерская отчетность выступает как средство наблюдения за работой предприятия и (или) организации. Это достигается путем представления в сжатом виде информации об основных показателях хозяйственной деятельности наблюдаемого хозяйствующего субъекта.

Система учетных показателей – это и есть содержание бухгалтерской отчетности о хозяйственной деятельности организации. Хозяйственная деятельность организации – целенаправленная работа, связанная с производством, хранением, распределением и обменом материальных и нематериальных ценностей. При этом хозяйственная деятельность протекает в виде хозяйственных процессов, а они, в свою очередь, представлены потоками фактов хозяйственной жизни. Именно информация о результатах этих процессов составляет содержание бухгалтерской отчетности.

Финансовая отчетность выполняет следующие важные функции:

а) дает представление о средствах и обязательствах организации на конкретный момент – квартал или год;

б) содержит сведения о выручке, затратах, налогах, прибылях за определенное время – квартал или год;

в) отражает производную информацию о нераспределенной прибыли, источниках формирования и использования фондов и др.

Бухгалтерская отчетность вытекает непосредственно из счетов Главной книги. В идеале сальдо каждого счета должно получить отражение в статье бухгалтерского баланса. Обороты каждого результатного счета должны заполнять строки финансовых результатов. Однако в бухгалтерском учете нередки случаи, когда сальдо нескольких счетов могут быть объединены на одной статье баланса или же сальдо одного счета может быть разделено по нескольким статьям. То же относится и к оборотам, отражаемым в отчете о финансовых результатах, но тем не менее такие трансформации не меняют существа проблемы.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельный баланс).

При составлении бухгалтерской отчетности и пояснений к ней орга-

низация придерживается принятых ею содержания и формы отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому. Только в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности, допускается изменение принятых содержания и формы бухгалтерской отчетности. Организация должна обосновать каждое изменение, а существенное изменение - раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерской отчетности данные по числовым показателям приводятся минимум за два года – отчетный и предшествовавший отчетному (кроме отчета, составляемого за первый отчетный год). Если данные за период, предшествовавший отчетному году, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснительной записке вместе с указанием ее причин.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны проводиться в бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Основными требованиями к бухгалтерской отчетности являются достоверность; полнота; нейтральность; целостность; последовательность; сопоставимость; соблюдение отчетного периода; правильность оформления.

Требования достоверности и полноты означают, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации и ее финансовых результатах, то в бухгалтерскую отчетность включаются соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Для достижения достоверного и полного отражения финансовых результатов и финансового положения организации при составлении отчетности в исключительных случаях (например, при национализации иму-

щества) допускается отступление от установленных правил.

Требование нейтральности означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, то есть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Требование целостности означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Под требованием последовательности понимается необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с требованиями сопоставимости в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществлять их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному. Если данные не сопоставимы, они подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование соблюдения отчетного периода означает, что отчетным годом в Российской Федерации принят период с 1 января по 31 декабря включительно, то есть отчетный год совпадает с календарным. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (31 декабря для годовой бухгалтерской отчетности, последний день квартала для квартальной бухгалтерской отчетности).

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября – по 31 декабря следующего года.

Требование правильного оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте Российской Федерации (в рублях), подписание руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет (главным бухгалтером и т. п.).

Бухгалтерская отчетность должна соответствовать предъявляемым к ней требованиям, то есть организация должна обеспечить соблюдение следующих условий:

- 1) полное отражение за отчетный период всех хозяйственных опера-

ций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. В случаях выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, в котором выявлены искажения. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность.

Так, например, если организация в результате проведенной инвентаризации товарно-материальных ценностей выявила излишнее списание их на затраты производства, то она должна в бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены излишки по материальным затратам, произвести сторнировочную запись: дебет счета 20 «Основное производство» и кредит счета 10 «Материалы». В этом случае запись «сторно» означает увеличение стоимости остатков материальных запасов и снижение производственных затрат. При обнаружении излишнего списания на затраты производства амортизационных отчислений запись «сторно» проводится по дебету счета 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств»;

2) полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета.

Для обеспечения своевременного составления квартальных или годовых отчетов организации подсчитывают итоги в журналах-ордерах, а при необходимости переносят суммы из одних регистров в другие в целях проведения взаимной сверки встречных корреспонденций счетов.

3) осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации.

Раз бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное

представление об имущественном и финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности, то она должна быть составлена на основе записей по надлежаще оформленным документам, подтверждающим хозяйственные операции организации;

4) правильная оценка статей баланса.

Основные средства и нематериальные активы отражаются в балансе по остаточной стоимости, так как бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке. Исключение составляют основные средства и нематериальные активы, по которым амортизационные отчисления не начисляются.

В случае создания организацией в установленном порядке в конце отчетного года (квартала) резервов по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации числящаяся в бухгалтерском учете дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, показывается в бухгалтерском балансе в сумме за минусом образованного резерва.

Бухгалтерская отчетность состоит из:

- 1) бухгалтерского баланса;
- 2) отчета о финансовых результатах;
- 3) отчета об изменениях капитала;
- 4) отчета о движении денежных средств;
- 5) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- 6) отчета о целевом использовании полученных средств;
- 7) аудиторского заключения. [Вернуться к началу темы](#)

2. Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки информации об активах (имуществе) предприятия и их источниках в стоимостной оценке на определенную дату.

Современный баланс имеет вертикальную структуру, он разделен на две части: актив и пассив, и включает в себя пять разделов: внеоборотные активы, оборотные активы, капитал и резервы, долгосрочные и краткосрочные обязательства.

Бухгалтерский баланс состоит из отдельных строк (статей), каждой строке присвоено цифровое значение от 1100 до 1700. В бухгалтерском балансе отражается сальдо по счетам. Бухгалтерский баланс построен по принципу повышенной срочности платежей в пассиве.

В настоящее время баланс заполняется за три периода, называются они: отчетный, предыдущий, предшествующий предыдущему.

Основные требования по заполнению бухгалтерского баланса:

- бухгалтерский баланс заполняется в тыс. руб.;
- иностранная валюта должна быть переведена в российские рубли;
- обязательно заполняется общая часть бухгалтерского баланса;
- развернутое сальдо отражается отдельно по активу и пассиву баланса;
- амортизационное имущество отражается в остаточной стоимости;
- ценности, для которых созданы «резервы под возможные потери» отражаются за вычетом этих резервов;
- обязательства предприятия должны быть разделены на долгосрочные и краткосрочные.

Актив баланса содержит два раздела: «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы». Пассив баланса состоит из трех разделов: «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства». Сведения об активах и пассивах должны приводиться на отчетную дату текущего отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, который ему предшествует. Актив равен пассиву. Итоги по активу и по пассиву называют валюта баланса.

В разделе «Внеоборотные активы» представлены все долгосрочные активы хозяйствующего субъекта.

По строке 1110 «Нематериальные активы» указывается сумма остаточной стоимости НМА на конец отчетного периода, полученная как разность между учетной стоимостью НМА (дебет счета 04 «Нематериальные активы») и начисленной амортизацией (кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»).

По строке 1120 «Результаты исследований и разработок», отражается сумма расходов на завершённые научно – исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не списанных на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы. Данные для этой статьи берутся из счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «НИОКР».

По строке 1130 «Нематериальные поисковые активы» учитывают поисковые затраты на право выполнения работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии; информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований; результаты разведочного бурения; результаты отбора образцов; иная геологическая информация о недрах; оценка коммерческой целесообразности добычи. Сумму по данной строке получаем, как раз-

ность счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (аналитический счет учета НПА) и счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (аналитические счета учета амортизации и обесценения НПА).

По строке 1140 «Материальные поисковые активы» отражают поисковые затраты на приобретение объектов, имеющих материально-вещественную форму, например на такие объекты, как сооружения (системы трубопроводов), транспортные средства, оборудование и т.д.

Для определения показателя по строке 1140, необходимо от счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (аналитический счет учета МПА) отнять счет 02 «Амортизация основных средств» (аналитические счета учета амортизации и обесценения МПА).

По строке 1150 «Основные средства» указывается сумма остаточной стоимости ОС на конец периода, полученную как разность между учетной стоимостью ОС (дебет счета 01 «Основные средства») и начисленной амортизацией (кредит счета 02 «Амортизация»).

По строке 1160 «Доходные вложения в материальные ценности» указывается сумма остаточной стоимости ОС, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности (счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»), на конец периода с учетом переоценки (в случае ее проведения).

По строке 1170 «Финансовые вложения» отражается сумма долгосрочных финансовых вложений организации на конец отчетного периода (счет 58 «Финансовые вложения» плюс 55 «Специальные счета в банках» (в части сумм на депозитных счетах, относящихся к долгосрочным вложениям) минус счет 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений» (в части сумм, относящихся к долгосрочным вложениям) плюс счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (в части долгосрочных процентных займов, выданных работникам)).

По строке 1180 «Отложенные налоговые активы» указывается сумма отложенных налоговых активов (ОНА) на конец отчетного периода. Данные для этой строки берутся дебетовое сальдо по счету 09 «Отложенные налоговые активы» (сальдо по дебету).

По строке 1190 «Прочие внеоборотные активы» формируется сумма прочих внеоборотных активов на конец отчетного периода, не вошедших в предыдущие строки первого раздела бухгалтерского баланса.

По строке 1100 «Итого по разделу I» отражается сумма показателей по строкам бухгалтерского баланса с кодами 1110–170 и отражает общую стоимость внеоборотных активов, имеющих у организации.

Во втором разделе «Оборотные активы» текущие активы отражаются несколькими группами.

По строке 1210 «Запасы» учитываются все материально-производственные запасы, имеющиеся в активе предприятия. Учитывают следующие счета: счет 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» за минусом счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» плюс (минус) счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При формировании данной строки следует учесть показатели, касающиеся производства: счет 20 «Основное производство», счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства», счет 23 «Вспомогательное производство», счет 28 «Брак в производстве», счет 29 «Обслуживающиеся производства и хозяйства», здесь же необходимо учесть следующие счета: 41 «Товары» за минусом счета 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», а также счет 97 «Расходы будущих периодов».

По строке 1220 «НДС по приобретенным ценностям» отражается сумма дебетового сальдо по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По строке 1230 «Дебиторская задолженность» отражается сумма задолженности контрагентов перед организацией, а именно счета на которых учитываются взаимоотношения с различными контрагентами: поставщиками (счет 60), покупателями (счет 62), персоналом (счет 70, 71, 73), налоговой инспекцией и внебюджетными фондами (счета 68 и 69), учредителями (счет 75), прочими контрагентами (счет 76) минус счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

По строке 1240 «Финансовые вложения» (за исключением денежных эквивалентов) формируется сумма краткосрочных финансовых вложений организации на конец отчетного периода, а именно счет 55 «Специальные счета в банках» плюс счет 58 «Финансовые вложения» минус счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» плюс счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

По строке 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» указывается сумма остатка наличных и безналичных денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода. Для формирования строки используют данные следующих счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», счет 52 «Валютные счета», счет 55 «Специальные счета в банках» (за исключением депозитных вкладов, не являющихся денежными экви-

валентами), 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По строке 1260 «Прочие оборотные активы» отражают сумму прочих оборотных активов на конец отчетного периода, не вошедших в предыдущие строки второго раздела бухгалтерского баланса.

По строке 1200 «Итого по разделу II» указывается сумма значений строк с 1210 по 1260.

По строке 1600 «Баланс» отражается сумма показателей по строкам 1100 и 1200.

Показатели раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса характеризуют состав и структуру собственного капитала, включающего различные по своему экономическому содержанию, порядку формирования и использования источники финансирования деятельности организации.

По строке 1310 «Уставный капитал» или (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) отражается сумма уставного капитала организации на конец отчетного периода, закрепленная в учредительных документах (счет 80).

По строке 1320 «Собственные акции, выкупленные у акционеров» указывается сумма дебетового сальдо по счету 81 «Собственные акции (доли)» на конец отчетного периода.

По строке 1340 «Переоценка внеоборотных активов» указывается кредитовое сальдо по счету 83 «Добавочный капитал», в части переоценки внеоборотных активов на конец отчетного периода.

По строке 1350 «Добавочный капитал» (без переоценки) отражается сумма кредитового сальдо по счету 83 «Добавочный капитал» на конец отчетного периода за вычетом сумм кредитового сальдо, образовавшегося в связи с переоценкой активов.

По строке 1360 «Резервный капитал» отражаются суммы резервных (и иных) фондов, образованных в соответствии с учредительными документами и положениями действующего законодательства.

При формировании показателя по строке 1360 учитываются данные по счетам 82 «Резервный капитал» (за исключением специальных фондов на финансирование текущих расходов) и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в части специальных фондов (за исключением специальных фондов на финансирование текущих расходов).

По строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывается сумма нераспределенной прибыли (непокрытых убытков), отражаемая на конец года по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По строке 1300 «Итого по разделу III» указывается сумма значений строк с 1310 по 1370.

В разделе «Долгосрочные обязательства» отражаются обязательства организации со сроком выполнения более года.

По строке 1410 «Заемные средства» указывается сумма заемных средств организации (кредитов и займов, в том числе – вексельных и облигационных), привлеченных на долгосрочной основе, на конец отчетного периода, отражаемых на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По строке 1420 «Отложенные налоговые обязательства» отражается сумма ОНО на конец отчетного периода, для отражения данной сумму необходимо взять кредитовое сальдо по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По строке 1430 «Оценочные обязательства» формируется сумма долгосрочных оценочных обязательств на конец отчетного периода, учитываемых на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

По строке 1450 «Прочие обязательства» показывается сумма прочих долгосрочных обязательств организации на конец отчетного периода, не вошедших в предыдущие строки.

По строке 1400 «Итого по разделу IV» отражается сумма значений строк 1410–1450.

В разделе «Краткосрочные обязательства» отражают кредиторскую задолженность, подлежащую погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты.

По строке 1510 «Заемные средства» отражается сумма заемных средств организации (кредитов и займов, в том числе – вексельных и облигационных), привлеченных на краткосрочной основе, на конец отчетного периода, отражаемых на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По строке 1520 «Кредиторская задолженность» формируется задолженность перед поставщиками (счет 60), покупателями (счет 62), персоналом (счет 70, 71, 73), бюджетом и внебюджетными фондами (счета 68 и 69), учредителями (счет 75), прочими контрагентами (счет 76) сроком менее 1 года.

По строке 1530 «Доходы будущих периодов» указывается сумма доходов, полученных в отчетном периоде, но относящаяся к следующим периодам, на конец отчетного года (сальдо кредитовое по счету 98 «Доходы будущих периодов» плюс сальдо кредитовое по счету 86 «Целевое финансирование»).

По строке 1540 «Оценочные обязательства» указывается сумма краткосрочных оценочных обязательств на конец отчетного периода, учитываемых на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

По строке 1550 «Прочие обязательства» отражается сумма прочих краткосрочных обязательств, не вошедших в предыдущие строки.

По строке 1500 «Итого по разделу V» отражается сумма строк 1510–1550. По строке 1700 «Баланс» показывается сумма строк 1300, 1400 и 1500.

[Вернуться к началу темы](#)

3. Порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах условно можно разделить на следующие части: общая часть, основная часть и справочная.

Основная часть условно разбита на три раздела:

- доходы и расходы от основной деятельности предприятия (прибыль от продаж);
- доходы и расходы от прочей деятельности (прибыль (убыток) до налогообложения);
- чистая прибыль.

Современная форма отчета о финансовых результатах сформирована по принципу учета себестоимости продукции. Она позволяет отражать полную себестоимость и сокращенную, а так же отдельно раскрывать информацию о коммерческих расходах.

В международной практике так же существует принцип формирования формы № 2 по затратам на производство (отражаются затраты по элементам определяется прирост незавершенного производства, рассчитывается оперативная прибыль).

Отчет о финансовых результатах формируется таким образом, чтобы расходы, отраженные в нем, отвечали тем доходам, которые были получены организацией, исключение составляют управленческие расходы, которые отражаются по системе «директ-костинг», в полном объеме и не распределяется между видами продукции.

В отчете о финансовых результатах данные, о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 выделяет и требует отдельно раскрывать как минимум выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению; доходы от участия в других организациях, прочие доходы.

Порядок представления данных в отчете о финансовых результатах зависит от признания организацией доходов исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н, характера своей деятельности, вида доходов, размера и условий их получения доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями.

Отчет о финансовых результатах характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

По строке 2110 «Выручка» показывается выручка от реализации продукции и товаров, выполнения работ и оказания услуг, если доходы от указанных операций признаются организацией доходами от обычных видов деятельности.

Для определения показателя, необходимо определить разность следующих показателей: кредитовый оборот по счету 90 «Продажи», дебетовый оборот по субсчету 90 «Налог на добавленную стоимость», Дебетовый оборот по субсчету 90 «Акцизы», дебетовый оборот по субсчету 90 «Экспортные (таможенные) пошлины».

По строке 2120 «Себестоимость продаж» указываются суммы расходов по обычным видам деятельности за отчетный период. Находиться, как дебетовый оборот по субсчету 90 «Себестоимость продаж» минус оборот в дебет субсчета 90 «Себестоимость продаж» с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» минус оборот в дебет субсчета 90 «Себестоимость продаж» с кредита счета 44 «Расходы на продажу».

По строке 2100 «Валовая прибыль (убыток)» отражается сумма разницы между данными строк 2110 «выручка» и 2120 «себестоимость продаж».

По строке 2210 «Коммерческие расходы» отражаются затраты, связанные со сбытом продукции, и издержки обращения в части, отнесенной на себестоимость в отчетном периоде (полностью или частично).

По строке 2220 «Управленческие расходы» отражается сумма общехозяйственных (управленческих расходов) в том случае, если учетной политикой предусмотрено, что общехозяйственные расходы в конце месяца списываются на счет продаж и не включаются в себестоимость продукции на счете 20.

В этом случае на 20 счете продукция учитывается по сокращенной производственной себестоимости.

По строке 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» отражается сумма разницы между валовой прибылью (убытком) и суммой коммерческих и управленческих расходов.

По строке 2310 «Доходы от участия в других организациях» отражаются поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, включая прибыль, полученную организацией в результате совместной деятельности, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам.

По строке 2320 «Проценты к получению» отражаются проценты от финансовых операций в части сумм, причитающихся к получению по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, суммам, причитающимся от кредитных организаций за пользование остатками средств, находящихся на счетах организации денежных средств в этих кредитных организациях.

По строке 2330 «Проценты к уплате» отражаются суммы, причитающиеся в соответствии с договором к уплате процентов по облигациям, акциям, за предоставленные организации в пользование денежные средства (кредиты, займы), а именно сумма отраженная проводкой Д91.2К66,67.

По строке 2340 «Прочие доходы» отражается величина прочих доходов, уменьшенная на суммы НДС и акцизов. Также из этой величины отнимаются суммы, указанные в графах 2310 и 2320. Для заполнения этой строки берется сумма кредитового оборота по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке 2350 «Прочие расходы» указывается сумма прочих расходов за вычетом расходов, указанных в статье 2330.

По строке 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» отражаются бухгалтерская прибыль, характеризующая финансовый результат деятельности организации в отчетном периоде и определяемая, как строка 2200 + строка 2320 – строка 2330 + строка 2310 + строка 2340 – строка 2350.

По статье 2410 «Текущий налог на прибыль» отражаются суммы налога на прибыль, исчисленной организацией в соответствии с установленным законодательством РФ порядком, которая подлежит уплате в бюджет (плюс/минус оборот по субсчету 99 «Условный расход/доход по налогу на прибыль» плюс/минус разница между кредитовым и дебетовым оборотами по субсчету 99 «Постоянные налоговые обязательства и активы» плюс/минус разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы» плюс/минус разница между

кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства».

При этом постоянные налоговые активы и обязательства указываются как составная часть показателя «Текущий налог на прибыль» 2421 «в т. ч. постоянные налоговые активы (обязательства)» (разница между кредитовым и дебетовым оборотами по субсчету 99 «Постоянные налоговые обязательства и активы»).

По статье 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» указывается разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 «ОНО».

По статье 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» указывается дебетовый оборот по счету 09 «ОНА» за вычетом кредитовых оборотов.

По строке 2460 «Прочее» отражается информация об иных, не упомянутых выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации.

По строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отражается информация о чистой прибыли (убытке) организации, т.е. о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке). Рассчитывается как строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» минус строка 2410 «Текущий налог на прибыль» плюс/минус Строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» плюс/минус строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» плюс/минус строка 2460 «Прочее»;

В разделе «Справочно» нужно рассчитывать показатель 2500 «Совокупный финансовый результат периода». Он представляет собой сумму показателя строки «Чистая прибыль (убыток)» и показателей еще двух новых строк 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и 2520 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода».

По строке 2900 «Базовая прибыль (убыток) на акцию» указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам - владельцам обыкновенных акций.

По строке 2910 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» указывается информация о разводненной прибыли (убытке) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году. [Вернуться к началу темы](#)

4. Порядок формирования показателей приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

В отчете об изменениях капитала отражаются данные о движении собственного капитала предприятия. В соответствии с приказом № 66н от 2.07.2010 «О формах бухгалтерской отчетности организаций» отчет об изменениях капитала состоит из 3 разделов: движение капитала, корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок, чистые активы.

В первом разделе «Движение капитала» раскрывается информация об остатках и изменениях капитала по его составляющим: уставный капитал, собственные акции, выкупленные у акционеров, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Данные суммы отражаются на три отчетные даты: на 31 декабря отчетного года, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. Данные по каждому виду капитала приводятся по графам отчета. По строкам первого раздела отчета приводятся факторы, влияющие на изменение капитала за предыдущий и отчетный периоды.

В разделе 1 «Движение капитала» отдельными строками показываются «Изменение добавочного капитала» и «Изменение резервного капитала». Особенность заполнения указанных строк связана с тем, что записи обусловлены внутренними (аналитическими) изменениями капитала, не приводящими к увеличению или уменьшению капитала в целом.

Показатель «Изменение добавочного капитала» связан с отражением сумм дооценки основных средств, относящихся к выбывшим объектам основных средств.

Показатель «Изменение резервного капитала» связан с формированием резервного капитала за счет нераспределенной прибыли, а также отражением направления средств резервного капитала на покрытие убытков отчетного года в соответствии с решением участников (учредителей).

По строке 3100 «Величина капитала на 31.12 года, предшествующего предыдущему» в графе «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражаются суммы по счетам 80, 81, 82, 83, 84 на указанную дату соответственно.

По строке 3200 «Величина капитала на 31.12 предыдущего года» в графе «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отра-

жаются суммы по счетам 80, 81, 82, 83, 84 на указанную дату соответственно, или определяется по показателям строк 3100 + 3210 – 3220.

По строке 3300 «Величина капитала на 31.12 отчетного года» в графе «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражаются суммы по счетам 80, 81, 82, 83, 84 на указанную дату и проверяется по показателям строк 3200 + 3310 – 3320.

По строке 3210 «Увеличение капитала всего (за предыдущий год)» отражается сумма строк, отражающая причины увеличения капитала за предыдущий год по строкам 3211–3216 соответственно по графам «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)».

По строке 3310 «Увеличение капитала всего (отчетный год)» отражается сумма строк, отражающая причины увеличения капитала за отчетный год по строкам 3311–3316 соответственно по графам «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)».

По строке 3211 «Чистая прибыль (предыдущий год)» в графе «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается сумма чистой прибыли, определенная по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах на указанную дату.

По строке 3311 «Чистая прибыль (отчетный год)» в графе «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается сумма чистой прибыли, определенная по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах на указанную дату.

По строке 3212 «Переоценка имущества (предыдущий год)» в графе «Добавочный капитал» отражается сумма дооценки основных средств и нематериальных активов.

По строке 3312 «Переоценка имущества (отчетный год)» в графе «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается сумма дооценки основных средств и нематериальных активов в пределах сумм уценки предыдущего периода.

По строке 3213 «Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала (предыдущий год)» в графе «Добавочный капитал» отражаются курсовые разницы по вкладам в уставный капитал, осуществляемые в иностранной валюте и погашение убытка за счет целевых взносов участников.

По строке 3313 «Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала (отчетный год)» в графе «Нераспределенная прибыль (убы-

ток)» отражается сумма корректировок по исправлению существенных ошибок предшествующего периода по утвержденной бухгалтерской отчетности.

По строке 3214 «Дополнительный выпуск акций (предыдущий год)» в графе «Уставный капитал» отражаются изменения внесенный в учредительные документы за счет дополнительной подписки на акции. В графе «Добавочный капитал» отражается сумма эмиссионного дохода от дополнительного выпуска акций. В графе «Собственные акции» отражается сумма увеличения количества собственных акций (долей), выкупленных у акционеров.

По строке 3314 «Дополнительный выпуск акций (отчетный год)» информация отражается аналогично строке 3214 на указанную дату.

По строке 3215 «Увеличение номинальной стоимости акций (предыдущий год)» в графах «Уставный капитал» и «Добавочный капитал» отражается сумма изменений за счет дополнительных взносов учредителей (участников).

По строке 3315 «Увеличение номинальной стоимости акций (отчетный год)» информация отражается аналогично строке 3215 на указанную дату.

По строке 3216 «Реорганизация юридического лица (предыдущий год)» в графах «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается увеличение сумм капитала при реорганизации, в случае присоединения другой организации.

По строке 3316 «Реорганизация юридического лица (отчетный год)» данные формируются соответственно строке 3216 на указанную дату.

По строке 3220 «Уменьшение капитала всего (предыдущий год)» в графах «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается сумма строк, отражающих причины уменьшения капитала 3221–3227.

По строке 3320 «Уменьшение капитала всего (отчетный год)» в графах «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается сумма строк, отражающих причины уменьшения капитала 3321–3327.

По строке 3221 «Убыток (предыдущий год)» в графе «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается сумма убытка, определенного по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах.

По строке 3321 «Убыток (отчетный год)» в графе «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается сумма убытка, определенного по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах.

По строке 3222 «Переоценка имущества (предыдущий год)» в графах «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль» отражается сумма уценки основных средств и нематериальных активов, а так же сумма в пределах сумм дооценки предыдущего года.

По строке 3322 «Переоценка имущества (отчетный год)» в графах «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль» отражается сумма уценки основных средств и нематериальных активов, а так же сумма в пределах сумм дооценки предыдущего года.

По строке 3223 «Расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала (предыдущий год)» в графах «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражаются отрицательные курсовые разницы по вкладам в уставный капитал, осуществляемым в иностранной валюте корректировки по исправлению существенных ошибок предшествующего года по утвержденной бухгалтерской отчетности.

По строке 3323 «Расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала (отчетный год)» в графах «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражаются отрицательные курсовые разницы по вкладам в уставный капитал, осуществляемым в иностранной валюте корректировки по исправлению существенных ошибок предшествующего года по утвержденной бухгалтерской отчетности.

По строке 3224 «Уменьшение номинальной стоимости акций (предыдущий год)» в графах «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «нераспределенная прибыль (убыток)», «Собственные акции» отражается уменьшение за счет конвертации акций с меньшим номиналом и выплатой разницы учредителям.

По строке 3324 «Уменьшение номинальной стоимости акций (отчетный год)» показатели формируются аналогично строке 3224 на указанную дату.

По строке 3225 «Уменьшение количества акций (предыдущий год)» в графах «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Собственные акции», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражается уменьшение за счет конвертации акций в облигации, уменьшение количества собственных акций, выкупленных у акционеров при их продаже, а так же уменьшение уставного капитала при аннулировании выкупленных собственных акций.

По строке 3325 «Уменьшение количества акций (отчетный год)» показатели формируются аналогично строке 3225 на указанную дату.

По строке 3226 «Реорганизация юридического лица (предыдущий год)» в графах «Уставный капитал», «Собственные акции», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражаются суммы уменьшения капитала при реорганизации в случае выделения.

По строке 3326 «Реорганизация юридического лица (отчетный год)» показатели формируются аналогично строке 3226 на указанную дату.

По строке 3227 «Дивиденды (предыдущий год)» в графе «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражаются суммы начисления дивидендов учредителям.

Данные по строке 3327 «Дивиденды (отчетный год)» формируются аналогично строке 3227 на указанную дату.

По строке 3230 «Изменение добавочного капитала (предыдущий год)» в графах «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражаются суммы дооценки основных средств, относящихся к выбывающим объектам основных средств.

Данные по строке 3330 «Изменение добавочного капитала (отчетный год)» формируются аналогично строке 3230 на указанную дату.

По строке 3240 «Изменение резервного капитала (предыдущий год)» в графах «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (убыток)» отражаются суммы начисления резервного капитала за счет нераспределенной прибыли, использование резервного капитала на покрытие убытка организации, на выкуп облигаций при недостаточности других источников.

Данные по строке 3340 «Изменение резервного капитала (отчетный год)» формируются аналогично строке 3240 на указанную дату.

Во втором разделе «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» изменение капитала отражено как за счет чистой прибыли, так и иных факторов. Информация о корректировках показателей капитала раскрывается в соответствии с действующими нормативными правовыми актами по регулированию бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете».

Информация представлена по состоянию на 31.12 года, предшествовавшего предыдущему, и 31.12 предыдущего года. В отчете указывается величина собственного капитала до корректировок, затем отражается величина корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок, что позволяет рассчитать величину собственного капитала после корректировок. Ниже аналогичные данные приводятся в отно-

шении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и других статей капитала, по которым осуществлялись корректировки.

В третьем разделе «Чистые активы» отражается величина чистых активов на три отчетные даты: на 31.12 отчетного года, на 31.12 предыдущего года и на 31.12 года, предшествующего предыдущему. Порядок расчета чистых активов организации регулируется Приказом Минфина № 10н и ФКЦБ России от 29 января 2003 года № 03-6/пз «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Если в бухгалтерском балансе не формируются показатели «задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал» и «доходы будущих периодов», то стоимость чистых активов равна итогу третьего раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса. Если есть, то необходимо произвести расчет по формуле чистые активы = III раздел баланса – счет 75.1 + счет 98.

Таким образом, чистые активы организации это стоимость оборотных и внеоборотных активов, обеспеченных собственными средствами организации, т. е. имущества, свободного от долговых обязательств.

Форма «Отчет о движении денежных средств» бухгалтерской отчетности на основании Положения по бухгалтерскому учету 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» на основании Приказа Минфина РФ от 2 февраля 2011 г. № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету.

На основании данного Положения денежные потоки организации разделяются:

1. текущая деятельность;
2. инвестиционная деятельность;
3. финансовая деятельность.

Отчет заполняется за два года отчетный и предыдущий, кроме основной части, в отчете обязательна для заполнения общая часть.

При заполнении отчета о движении денежных средств следует исключить внутренние обороты по денежным счетам.

Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода, в разрезе текущей деятельности, инвестиционной деятельности и финансовой деятельности.

Сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на соответствующих счетах учета денежных средств, находящихся в кассе организации, на расчетных, валютных специальных счетах, отражают-

ся нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте Российской Федерации.

В случае наличия и движения денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета.

При формировании данных отчета о движении денежных средств следует иметь в виду следующее.

Текущей деятельностью считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, то есть с производством промышленной продукции, выполнением строительных работ, сельским хозяйством, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т. п.

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выкупом ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т. п.

При представлении данных о движении денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в каждой указанной части деятельности должна быть приведена расшифровка, раскрывающая фактическое поступление денежных средств от продажи товаров, продукции, работ, услуг, от продажи основных средств и иного имущества, получение авансов, бюджетных средств и средств иного целевого финансирования, кредитов, займов, дивидендов, процентов по финансовым вложениям и пр. поступления; направление денежных средств на оплату товаров, продукции, работ, услуг, на оплату труда, на отчисления

в государственные внебюджетные фонды, на выдачу авансов, на финансовые вложения, на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам, на расчеты с бюджетом, на оплату процентов по полученным кредитам и займам и прочие выплаты и перечисления.

Организациям следует в расшифровках движение денежных средств раскрывать информацию, связанную с выплатой или получением процентов и дивидендов, а также с результатами чрезвычайных обстоятельств отдельно. Данные о движении денежных средств в связи с налогом на прибыль и другими аналогичными обязательными платежами должны отражаться в отчете отдельно в составе данных по текущей деятельности, если только они не могут быть конкретно увязаны с инвестиционной или финансовой деятельностью.

При поступлении денежных средств от продажи иностранной валюты (включая обязательную продажу) на счета в кредитных организациях или в кассу организации соответствующие суммы отражаются в составе данных по текущей деятельности как поступление денежных средств от продажи основных средств и иного имущества. При этом сумма проданной иностранной валюты включается в данные, характеризующие расходование денежных средств по текущей деятельности, по соответствующему направлению расходования.

При приобретении иностранной валюты, перечисленные денежные средства включаются в данные по текущей деятельности по соответствующему направлению. Поступление приобретенной иностранной валюты отражается также по текущей деятельности отдельно или в составе других поступлений (кроме от продажи основных средств и иного имущества).

Организации при разработке и принятии формы отчета о движении денежных средств могут использовать как образец форму, приведенную в приложении к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 02 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Организациям следует учесть, что в отчете о движении денежных средств справочно должны быть приведены данные о поступлениях в отчетном периоде денежных средств по наличному расчету (за исключением поступлений денежных средств из кредитной организации в кассу организации) с выделением, в том числе по расчетам с юридическими лицами и по расчетам с физическими лицами, а также с выделением из данных по поступлению денежных средств по наличному расчету с применением контрольно - кассовых машин или бланков строгой отчетности (то есть в порядке выдачи квитанций, путевок, билетов, талонов, знаков почтовой оплаты и других, приравниваемых к чекам документов строгой от-

четности по формам, утвержденным в соответствии с действующим порядком).

В случае если организацией в соответствующих разделах принятой формы отчета о движении денежных средств не будут выделены обособленно данные о суммах денежных средств, сданных организацией в кредитную организацию или полученных в кассу организации из кредитной организации, то эти данные должны быть приведены в отчете о движении денежных средств справочно.

В отчете о движении денежных средств представляются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств.

Согласно приказу Министерства финансов РФ № 66н от 2 июля 2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности», начиная с отчетности за 2011 год, организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям форм отчетности, а дополнительное раскрытие информации должно быть изложено в соответствующих пояснениях. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах оформляются в табличной и (или) текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом приложения № 3 к Приказу № 66н.

В формах Пояснений приводятся показатели на начало и конец отчетного и предыдущего периодов, изменения за период. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах включают следующие разделы: нематериальные активы и расходы на НИОКР, основные средства, финансовые вложения, запасы, дебиторская и кредиторская задолженность, затраты на производство, оценочные обязательства, обеспечения обязательств, государственная помощь.

Первый раздел «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки» раскрывает информацию по следующим строкам бухгалтерского баланса 1110 «Нематериальные активы», 1120 «Результаты исследований и разработок». Данный раздел состоит из пяти таблиц.

В таблице 1.1 «Наличие и движение нематериальных активов» раскрывается информация о первоначальной стоимости и накопленной амортизации, поступлении и выбытии за период, а так же результаты переоценки НМА.

В таблице 1.2 «Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией» отражается информация о созданных НМА самой организацией за три года.

В таблице 1.3 «Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью» указывается наименование и первоначальная стоимость тех материальных активов, стоимость которых полностью с амортизированных НМА за три года по видам.

В таблице 1.4 «Наличие и движение результатов НИОКР» отражается информация о сумме расходов на НИОКР по субъектам на начало года, их поступление и выбытие на конец года за два года.

В таблице 1.5 «Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов» отражаются суммы затрат по незаконченным (неоформленным) объектам, а также стоимость принятых к учету объектов.

Во втором разделе «Основные средства» раскрывается информация по следующим строкам бухгалтерского баланса: 1150 «Основные средства», 1160 «Доходные вложения в материальные ценности», 1190 «Прочие внеоборотные активы». Второй раздел содержит четыре таблицы.

В таблице 2.1 «Наличие и движение основных средств» отражается информация о первоначальной стоимости и накопленной амортизации основных средств, а так же информация о поступлении и выбытии основных средств, о переоценке и начисленной амортизации за отчетный период. Информация раскрывается по группам объектов основных средств.

В таблице 2.2 «Незавершенные капитальные вложения» указывается информация о стоимости незавершенных капитальных вложений, а так же о ее изменении за отчетный период, без учета затрат на будущие объекты нематериальных активов и НИОКР.

В таблице 2.3 «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации» раскрывается информация об увеличении и уменьшении стоимости объектов основных средств в результате их частичной ликвидации или достройки, дооборудования или реконструкции.

В таблице 2.4 «Иное использование основных средств» отражается информация по переданным и полученным в аренду основным средствам, по фактически эксплуатируемым объектам недвижимости, которые находятся в процессе государственной регистрации.

В третьем разделе «Финансовые вложения» раскрывается информация по следующим строкам бухгалтерского баланса: 1170 «Финансовые вложения», 1240 «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)». Данный раздел состоит из двух таблиц.

В таблице 3.1 «Наличие и движение финансовых вложений» раскрывается информация о первоначальной стоимости долгосрочных и

краткосрочных финансовых вложений, а также об их изменении за период. Информацию раскрывается по видам финансовых вложений.

В таблице 3.2 «Иное использование финансовых вложений» раскрывается информация по финансовым вложениям, находящимся в залоге и переданным третьим лицам (кроме продажи), а также об их ином использовании по состоянию на конец периода .

В четвертом разделе «Запасы» раскрывается информация по строке 1210 «Запасы» Бухгалтерского баланса. Раздел включает в себя две таблицы, информация в которых отражается по видам запасов.

В таблице 4.1 «Наличие и движение запасов» указывается наличие запасов за два года на начало и конец года по каждому виду по фактической себестоимости и величина резерва под снижение стоимости, а также изменения за период.

В таблице 4.2 «Запасы в залоге» указываются запасы неоплаченные и запасы, находящиеся в залоге по договору.

В пятом разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» раскрывается информация по следующим строкам бухгалтерского баланса: 1230 «Дебиторская задолженность», 1410 «Заемные средства», 1450 «Прочие обязательства», 1510 «Заемные средства», 1520 «Кредиторская задолженность». Данный раздел состоит из четырех таблиц для информации по дебиторской и кредиторской задолженности.

В таблице 5.1 «Наличие и движение дебиторской задолженности» информация отражается по долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности в разрезе их видов. Указывается информация о наличии дебиторской задолженности на начало и на конец периода, ее изменении за период (поступление, выбытие), а также информация о резерве по сомнительным долгам. Суммы дебиторской задолженности должны быть указаны в полной сумме согласно условиям договоров, т. е. без учета созданного под нее резерва по сомнительным долгам.

В таблице 5.2 «Просроченная дебиторская задолженность» раскрывается информация по просроченной дебиторской задолженности, т. е. задолженности, срок погашения которой истек. Информация отражается по состоянию на отчетную дату и на 31 декабря предыдущих двух лет. Суммы задолженности указываются в двух оценках: по условиям договоров (т. е. в полной сумме) и в балансовой оценке (т. е. за вычетом, созданного под нее резерва по сомнительным долгам).

Таблица 5.3 «Наличие движения кредиторской задолженности» заполняется отдельно по долгосрочной и краткосрочной кредиторской задолженности в разрезе их видов. Информация раскрывается по остаткам

задолженности на начало и на конец периода, изменения за период с распределением сумм кредиторской задолженности, возникшей в рамках хозяйственной деятельности и от начисленных процентов и штрафов.

В таблице 5.4 «Просроченная кредиторская задолженность» раскрывается информация по остаткам на конец отчетного периода и на 31 декабря предыдущих двух лет просроченной кредиторской задолженности разрезе ее видов.

Шестой раздел «Затраты на производство» представлен одной таблицей, которая раскрывает информацию по следующим строкам отчета о финансовых результатах: 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы», 2220 «Управленческие расходы». В таблице «Затраты на производство» раскрывается информация о составе затрат предприятия за два года в разрезе их элементов.

Седьмой раздел «Оценочные обязательства» состоит из одной таблицы, которая поясняет следующие строки бухгалтерского баланса: 1430 «Оценочные обязательства», 1540 «Оценочные обязательства».

В таблице отражается информация за отчетный год по состоянию на начало и конец года об оценочных обязательствах по остаткам, а также суммы признанных, погашенных и избыточных сумм обязательств. Эту информация раскрывается по каждому виду оценочных обязательств.

Восьмой раздел «Обеспечения обязательств» состоит из одной таблицы, в которой раскрывается информация о забалансовых счетах 008 и 009 за три года. Заполняется таблица в отдельности по полученным и выданным обеспечениям обязательств в разрезе их видов.

Девятый раздел «Государственная помощь» состоит из одной таблицы, которая раскрывает информацию по следующим строкам бухгалтерского баланса: 1410 «Заемные средства», 1510 «Заемные средства», 1530 «Доходы будущих периодов». В таблице раскрывается информация по полученным бюджетным средствам и кредитам. Суммы бюджетных кредитов раскрываются в разрезе их целевого назначения.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, эти данные необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для формирования полного представления о финансовом положении организации, о ее финансовых результатах и изменениях в ее финансовом положении.

Как правило, пояснения представляются в годовой бухгалтерской отчетности. Организация может представлять в составе промежуточной

бухгалтерской отчетности кроме предусмотренных нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Отчет о целевом использовании средств включается в состав годовой бухгалтерской отчетности общественных организаций, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме бывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

По строке 6100 «Остаток средств на начало отчетного года» отражается сумма кредитового сальдо по счету 86 «Целевое финансирование» на начало года.

Наличие кредитового сальдо означает, что на конец года не были использованы все целевые средства. Здесь же отражается сумма прибыли, полученной от коммерческой деятельности, за вычетом налогов.

По строке 6200 «Поступило средств – всего» отражается сумма строк 6210–6250, за исключением данных строки 6100.

По строкам 6210 «Вступительные взносы» и 6215 «Членские взносы» отражаются поступившие и подлежащие поступлению взносы.

По строке 6220 «Целевые взносы» отражаются:

- средства для благотворительной деятельности;
- гранты;
- средства, выделяемые на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов;
- суммы финансирования, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций из бюджетов различных уровней, государственных внебюджетных фондов;
- поступления от учредителей;
- имущество и имущественные права, полученные религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;
- денежные средства, внесенные членами садоводческого, огороднического, дачного некоммерческого товарищества или партнерства для приобретения объектов общего пользования;
- денежные средства, полученные на формирование целевого капитала.

Строка 6230 «Добровольные имущественные взносы и пожертвования» заполняется, если на уставную деятельность получены взносы от других юридических и физических лиц. Здесь же отражается задолженность юридических и физических лиц по уплате взносов и пожертвований.

По строке 6240 «Прибыль от предпринимательской деятельности организации» заполняется по данным из отчета о финансовых результатах проставляется чистая прибыль предыдущего года.

По строке 6250 «Прочее» отражаются данные о поступлении средств из иных источников в течение отчетного года (кроме указанных в строках 6210–6240). В случае если сумма, отраженная по этой строке отчета, является существенной, следует дать ее более подробную расшифровку по дополнительно вписываемым строкам.

По строке 6200 «Всего поступило средств» отражается сумма строк 6210, 6215, 6220, 6230, 6240, 6250.

По строке 6300 «Использовано средств» отражается сумма строк 6310–6330, 6350. Важно помнить, что данные строк 6311–6313 и 6321–6326 в расчет не берутся.

По строке 6310 «Расходы на целевые мероприятия» отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течении отчетного года на целевые мероприятия.

По строке 6311 «Социальная и благотворительная помощь» отражается сумма адресной и безадресной, обезличенной помощи, оказанной безвозмездно или на льготных условиях. Это могут быть как денежные средства, так и выполненные работы, предоставленные услуги.

По строке 6312 «Проведение конференций, совещаний, семинаров и т. п.» отражаются все расходы, связанные с указанными мероприятиями: аренда помещения, доставка и проживание участников мероприятия, расходы на канцтовары для участников.

По строке 6313 «Иные мероприятия» отражаются затраты на целевые мероприятия, не являющиеся социальными, благотворительными, - например, проводимые в познавательных целях мероприятия по пропаганде здорового образа жизни и духовных ценностей.

По строке 6320 «Расходы на содержание аппарата управления» отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течение отчетного года на содержание аппарата управления.

По строке 6321 «Расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)» отражаются суммы начисленных окладов, отпускных, премий, различных стимулирующих доплат.

По строке 6322 «Выплаты, не связанные с оплатой труда» отражаются выплаты, не связанные с оплатой труда. К ним относятся надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию, платежи личного, имущественного и иного страхования, оплата проезда к месту работы, материальная помощь, стоимость бесплатной форменной одежды.

По строке 6323 «Расходы на служебные командировки и деловые поездки» отражаются расходы на проезд, плата за гостиницу, визы, загранпаспорта и др.

По строке 6324 «Содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)» отражаются затраты на аренду помещения, оплату стоимости услуг по электроснабжению, отопление и воду, расходы на бензин и другие транспортные расходы.

По строке 6325 «Ремонт основных средств и иного имущества» отражаются затраты организации на текущий, средний и капитальный ремонт объектов основных средств и иного имущества, осуществленный как подрядным, так и хозяйственным способами.

По строкам 6326 «Прочие» отражаются расходы на услуги связи, оплата интернет – провайдером, консультационные и информационные услуги и прочие расходы.

По строке 6330 «Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества» отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течение отчетного года на приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества.

По строке 6350 «Прочие» отражаются данные о расходовании имеющихся средств в течение отчетного года на прочие цели (не указанные по строкам 6310–6330). В случае если сумма по строке 6350 отчета является существенной, следует дать ее более подробную расшифровку по вписываемым строкам.

По строке 6300 «Всего использовано средств» отражается сумма строк 6310, 6320, 6330 и 6350.

По строке 6400 «Остаток средств на конец отчетного года» отражается сумма показателей по строкам 6100 и 6200 за вычетом строки 6300, то есть строка 6400 = строка 6100 + строка 6200 – строка 6300.

Пояснительная записка является обязательной составляющей частью бухгалтерской отчетности в п. 5 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Пояснения должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, а также обеспечивать пользователей отчетности дополнительными данными – теми данными, которые нецелесообразно включать в табличные формы отчетности, но которые необходимы пользователям для оценки показателей деятельности организации.

Право не предоставлять пояснительную записку в составе бухгалтерской отчетности, дано только малым предприятиям, не обязанным проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности.

Для отражения состояния организации на отчетную дату пояснительная записка должна содержать следующую информацию:

1. Сведения об организации:

- организационно-правовая форма и наименование юридического лица;
- юридический и фактический адрес;
- среднегодовая численность работающих за отчетный период или на отчетную дату;
- состав членов исполнительных и контрольных органов;
- сведения об учредителях;
- размер уставного капитала;
- сведения об аудиторе, оценщике;
- наличие лицензий, сроки их выдачи;
- структура управления организацией;
- сумма налогов, уплаченных организацией в отчетном году.

2. Содержание учетной политики:

- раскрываются отдельные правила учета активов и обязательств, принятые учетной политикой;
- указывается причина изменения учетной политики;
- отражаются последствия изменения учетной политики по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- сообщается об изменении учетной политики на год, следующий за отчетным;
- указывается, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

3. Информация об отдельных активах и обязательствах:

3.1. По основным средствам:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о сроках полезного использования объектов;
- о способах начисления амортизации и ее отражения в бухучете;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.);
- об объектах недвижимости, находящихся в процессе государственной регистрации, но уже принятых в эксплуатацию и фактически используемых;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов собственных основных средств;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств;

- о способах оценки активов, приобретенных по договорам, предусматривающим погашение обязательств неденежными средствами;

- о сумме уценки объектов основных средств, которая в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается.

3.2. По материально-производственным запасам:

- о способах оценки МПЗ по их группам (видам);

- о последствиях изменений этих способов;

- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

3.3. По кредитам и займам:

- о наличии, сроках погашения и изменении величины задолженности по основным видам займов и кредитов;

- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;

- о суммах затрат по займам и кредитам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;

- о величине средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

3.4. По финансовым вложениям:

- о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам) и последствия изменения этих способов;

- о стоимости и видах ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;

- о стоимости и видах переданных другим организациям или лицам (кроме продажи) ценных бумаг и иных финансовых вложений;

- о составе и движении резерва под обесценение финансовых вложений;

- об оценке долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости.

3.5. По активам и обязательствам, выраженным в иностранной валюте:

- величина курсовых разниц, отнесенных на финансовые результаты;

- величина курсовых разниц, учтенных иным образом;

- официальный курс Банка России, действовавший на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

4. Анализ и оценка структуры баланса и динамика прибыли:

– указываются основные виды деятельности организации за отчетный период;

– оценивается финансовое состояние на краткосрочную перспективу, для этого рассчитываются коэффициенты:

- текущей, абсолютной и критической ликвидности;
- обеспеченности собственными средствами;
- способности восстановления (или утраты) платежеспособности;
- рентабельности;
- финансовой зависимости;
- финансовой активности;
- финансовой устойчивости и т. д.

Дается оценка текущей платежеспособности, при этом указывается:

- наличие денег в кассе и на расчетных счетах;
- наличие убытков;
- просроченные дебиторская и кредиторская задолженности;
- не погашенные в срок кредиты и займы;
- наличие или отсутствие задолженности перед бюджетом;
- уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом);
- оценка положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

Дается оценка финансового состояния на долгосрочную перспективу, при этом указываются следующие показатели:

- структура источников средств;
- степень зависимости фирмы от внешних инвесторов и кредиторов и др.

5. Сведения о доходах и расходах организации:

– об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (или отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (или деятельности);

- о составе затрат на производство (или издержках обращения);
- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, наличии их на начало и конец отчетного периода и их движении;
- о составе прочих доходов и расходов;
- о наличии чрезвычайных фактов хозяйственной деятельности и их последствиях.

В отношении выручки, полученной по договорам, предусматривающим погашение обязательств не денежными средствами, необходимо отразить информацию:

– об общем количестве организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с выделением тех из них, на которые приходится основная часть такой выручки;

– о доле выручки, полученной по указанным договорам со связанными с фирмой организациями;

– о способе определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией по таким договорам.

6. Пояснения к существенным статьям бухгалтерской отчетности:

– информация раскрывается в случае ее существенности и отсутствия ее раскрытия в формах бухгалтерской отчетности.

7. Оценка деловой активности организации:

– широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт;

– репутация организации (известность клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация);

– степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения);

– уровень эффективности использования ресурсов организации.

8. Изменение вступительных остатков:

– причины изменения вступительных остатков (изменения содержания отчетности и ее формы, введение новых требований бухгалтерского учета, реорганизация организации);

– величина изменения вступительных остатков.

9. Аффилированные лица (как правило, это головное, дочернее или зависимое предприятие, учредители и акционеры):

– перечень аффилированных лиц;

– причина, по которой фирма или гражданин относятся к аффилированным лицам;

– характер взаимоотношений с данными лицами;

– виды операций с аффилированными лицами;

– методы определения цен по каждому виду операций с аффилированными лицами;

– доля акций общества, принадлежащих аффилированному лицу.

10. Условные факты хозяйственной деятельности (Гарантийные обязательства организации, судебные разбирательства, информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей):

– содержание условного факта – характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения;

- краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства;
- сумма резерва, образованного в связи с последствиями условного факта, его изменение;
- вероятные последствия наступления условного факта.

11. Сведения о совместной деятельности:

- виды и количество договоров простого товарищества;
- цели организации совместной деятельности;
- сумма вклада в совместную деятельность;
- стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;
- сумма прибыли или убытка, полученного в отчетном году от совместной деятельности;
- информация по совместно используемым активам;
- информация по совместно осуществляемым операциям.

12. Информация по сегментам (Применяется организацией при составлении сводной бухгалтерской отчетности в случае наличия у нее дочерних и зависимых обществ, а также, если на нее учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, возложено составление сводной бухгалтерской отчетности):

- перечень сегментов;
- общая величина выручки, в том числе полученная от продаж внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;
- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;
- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности;
- общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность.

13. События, возникшие после отчетной даты:

14. Государственная помощь (Если коммерческие организации получали государственную помощь):

- характер и величина полученных бюджетных средств;

- назначение и величина бюджетных кредитов;
- характер прочих форм государственной помощи;
- не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы.

15. Экологические показатели (в случае если деятельность организации негативно воздействует на окружающую среду):

показатели, отражающие степень воздействия на окружающую среду (выбросы, сбросы, отходы);

- мероприятия по рекультивации земель;
- мероприятия и затраты на охрану окружающей среды.

16. Информация, раскрываемая акционерными обществами:

- количество акций, которые выпущены и оплачены;
- акции, которые выпущены, но не оплачены или оплачены частично;
- номинальную стоимость акций, принадлежащих самому акционерному обществу, а также его дочерним и зависимым предприятиям.

При выпуске дополнительной эмиссии акций:

- причину, по которой были выпущены дополнительные обыкновенные акции;
- дату их выпуска;
- основные условия выпуска;
- количество выпущенных дополнительных обыкновенных акций;
- сумму средств, полученных от их размещения.

17. Информация, отражаемая в соответствии с ПБУ 18/02:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с вы-

бытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

18. Информация по прекращаемой деятельности:

- описание прекращаемой деятельности: операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;
- дата признания деятельности прекращаемой;
- дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;
- стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;
- суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного 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;
- по мере выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, организация раскрывает в пояснительной записке (или в отчете о финансовых результатах) сумму прибыли (убытка), связанную с выбытием активов или погашением обязательств, до налогообложения и сумму соответствующего налога на прибыль.

В пояснительной записке также отражается факт отмены программы прекращения деятельности.

19. Прочие показатели:

- основные характеристики, отражающие целесообразность, результативность и эффективность деятельности организации;
- конкурентоспособность продукции;
- кредитная политика, кредитная история, платежеспособность;
- сведения об имуществе, полученном в залог, переданном и полученном в доверительное управление. [Вернуться к началу темы](#)

Задание для самоконтроля освоения темы 4

Исходные данные для решения задачи

1. Остатки по счетам бухгалтерского учета на 1 декабря

Наименование счета	Сумма, руб.
Основные средства (01)	1 200 000
Амортизация основных средств (02)	200 000
Сырье и материалы (10)	80 000

Наименование счета	Сумма, руб.
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	20 000
Незавершенное производство (20)	5 000
Касса (50)	25 000
Расчетные счета (51)	180 000
Расчеты с поставщиками и подрядчиками (60)	130 000
Расчеты с покупателями и заказчиками (62)	20 000
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам (66)	50 000
Расчеты по налогам и сборам (68)	20 000
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению (69)	10 000
Уставный капитал (80)	1 100 000
Нераспределенная прибыль (84)	50 000

2. Аналитические данные по счету 01 «Основные средства» на 1 декабря

Наименование статей	Первоначальная стоимость, руб.	Амортизация, руб.	Амортизация за месяц, руб.
Здание цеха	200 000	10 000	1 000
Оборудование цеха	600 000	170 000	3 000
Транспортные средства заводоуправления	200 000	10 000	500
Прочие основные средства заводоуправления	100 000	10 000	1 500
Всего	1 200 000	200 000	6 000

3. Аналитические данные по счету 20 «Основное производство» на 1 декабря, руб.

Незавершенное производство по изделию А	2 000
Незавершенное производство по изделию Б	3 000
Всего	5 000

4. Аналитические данные по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на 1 декабря

Наименование поставщика	Сумма, руб.	Дата образования
ЗАО «Виктория» (за материалы)	60 000	Ноябрь текущего года
ОАО «Парус» (за оборудование)	50 000	Февраль текущего года
ООО «Норд» (за ценные бумаги)	20 000	Июль текущего года
Всего	130 000	X

5. Аналитические данные к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на 1 декабря

Наименование покупателя	Сумма, руб.	Дата образования
ЗАО «Рифо» (за продукцию)	15 000	Июнь текущего года
ООО «Боливар» (за оборудование)	5 000	Ноябрь текущего года
Всего	20 000	X

6. Аналитические данные по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» на 1 декабря, руб.

Задолженность по налогу на прибыль	4 000
Задолженность по налогу на добавленную стоимость	8 000
Задолженность по местным налогам и сборам	8 000
Всего	20 000

7. Аналитические данные по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» на 1 декабря, руб.

Пенсионный фонд РФ	5 000
Фонд социального страхования РФ	2 500
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ	2 500
Всего	10 000

8. Аналитические данные по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» на 1 декабря, руб.

Задолженность по краткосрочной ссуде на приобретение материалов	50 000
Всего	50 000

Хозяйственные операции за декабрь

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
1	Акцептован счет ЗАО «Машиностроительный завод» за поступившее оборудование, не требующее монтажа: – стоимость оборудования; – НДС	50 000 9 000
2	Введено в эксплуатацию оборудование	?
3	Оплачена с расчетного счета задолженность перед ЗАО «Машиностроительный завод» за оборудование	?
4	Списано транспортное средство, утраченное в результате пожара: – первоначальная стоимость; – износ	60 000 58 000
5	Начислено ООО «Мастера» за демонтаж списанного транспортного средства	6 000
6	Оприходован металлолом от списания транспортного средства	5 000
7	Погашена задолженность перед ЗАО «Виктория»	?
8	Погашена задолженность перед ООО «Норд»	?
9	Отпущены материалы: – на производство продукции А; – на производство продукции Б; – на цеховые нужды; – на общехозяйственные нужды; – на затаривание и упаковку на складе готовой продукции. Всего	25 000 15 000 5 000 4 000 1 000 ?
10	Начислена заработная плата: – за изготовление изделия А; – за изготовление изделия Б;	5 000 3 000

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
	– персоналу цехов; – персоналу заводоуправления; – работникам по реализации продукции Всего	1 000 800 200 ?
11	Произведены отчисления от начисленной заработной платы на социальное страхование, в пенсионный фонд, на обязательное медицинское страхование по действующим тарифам	?
12	Начислен налог на имущество.	1 000
13	Начислена амортизация по основным средствам: – цехов; – заводоуправления Всего	? ? ?
14	Списываются общепроизводственные расходы пропорционально заработной плате	?
15	Оприходовано готовой продукции по фактической себестоимости (изделий А 50 шт., изделий Б 28 шт.). Незавершенное производство на конец месяца по изделию А составило 2 500 р., по изделию Б – 1 500 р.	?
16	Предъявлен счет ООО «Орион» за отгруженные изделия А по цене 1 080 р. с НДС в количестве 45 шт.	?
17	Предъявлен счет ОАО «Аметист» за отгруженные изделия Б по цене 1 200 р. с НДС в количестве 25 шт.	?
18	Начислен НДС по отгруженной продукции	?
19	Списывается фактическая себестоимость отгруженной продукции	?
20	Списываются управленческие расходы на продажу в соответствии с учетной политикой	?
21	Списываются расходы на продажу	?
22	Зачислен на расчетный счет сверхлимитный остаток кассы	13 000
23	Поступили платежи от ООО «Орион» за отгруженные изделия А	?
24	Поступили платежи от ОАО «Аметист» за отгруженные изделия Б	?
25	Начислен налог на доходы физических лиц	1 188
26	Выдана заработная плата работникам организации	8 012
27	Выдано под отчет на приобретение материалов	1 000
28	Поступили от подотчетного лица материалы	800
29	Остаток подотчетной суммы сдан в кассу	200
30	Получена в банке долгосрочная ссуда на приобретение здания заводоуправления	10 000
31	Начислены проценты по краткосрочной ссуде	1 000
32	Уплачено в погашение задолженности по краткосрочной ссуде	?
33	Приобретены собственные акции у акционеров	5 000
34	Аннулированы выкупленные акции	?
35	Начислены дивиденды по акциям	500
36	Погашена задолженность по социальному страхованию и обеспечению	?
37	Получены безвозмездно материалы	100
38	Получено безвозмездно исключительное право на знак обслуживания	3 000
39	Признана сумма неустойки за нарушение договора поставки изделия Б перед ОАО «Аметист»	300
40	Приобретены товары для розничной торговли за наличный расчет у ЗАО «Милан» в количестве 10 шт.: – покупная стоимость	1 500

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
	– НДС	270
	Всего	?
41	Сформирована торговая наценка по товарам в размере 10 % от покупной стоимости	?
42	Продано за наличный расчет физическим лицам товаров в количестве 8 шт.	?
43	Отражен НДС с продажной стоимости товаров	?
44	Списана фактическая стоимость товаров	?
45	Сторнирована реализованная торговая наценка	?
46	Отражены расходы по доставке товара потребителю	100
47	Списаны расходы на продажу	?
48	Отражена выручка от продажи ОАО «Звезда» исключительного права на знак обслуживания	6 000
49	Отражен НДС с суммы выручки от продажи исключительного права на знак обслуживания	?
50	Списана первоначальная стоимость объекта	?
51	Начислена пеня за несвоевременную уплату налога на прибыль	300
52	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств целевого финансирования	2 000
53	Поступили на специальный счет средства целевого финансирования	?
54	Поступили платежи от ОАО «Звезда» за проданное свидетельство на полезную модель	?
55	Выдано под отчет на приобретение ценных бумаг других организаций	1 500
56	Начислен налог на прибыль	2 560
57	Отражена реформация баланса	?

На основании приведенных данных заполнить формы бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия. [Вернуться к началу темы](#) [Вернуться к оглавлению](#)

Тема 5. Основы аудиторской деятельности

Содержание темы:

1. *Сущность, цель и задачи аудита*
2. [Классификация сопутствующих аудиту и прочих услуг](#)
3. [Стандарты аудиторской деятельности](#)
4. [Правовой статус аудитора и аудиторской организации в РФ](#)
5. [Права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц](#)
6. [Основные этапы аудита](#)
7. [Оформление результатов аудиторской проверки, аудиторское](#)

[заключение](#)

[Вернуться к оглавлению](#)

1. Сущность, цель и задачи аудита

Аудит (в разных переводах это слово означает «он слышит», «слушающий») имеет достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы.

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли управляющие и подчиненные им бухгалтеры предприятий. Достаточно частые банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры хотели быть уверенными в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались специальные люди – аудиторы, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость. Знание бухгалтерского учета сначала не было главным, однако по мере усложнения бухгалтерского учета необходимым требованием становится и хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Исторической родиной аудита считается Великобритания, где с 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний обязаны не реже одного раза в год приглашать специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

В России формальное звание аудитора было введено Петром I. Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. К началу XX в. настоящих аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами.

Мировой экономический кризис 1929–1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. В то время резко ужесточились требования к качеству аудиторской проверки, она стала обязательной, увеличилась рыночная потребность в такого рода услугах. После окончания кризиса практически все страны начинают вводить необходимые требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества.

В Великобритании аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах. Во Франции независимым финансовым контролем занимаются две профессиональные организации бухгал-

теров-экспертов, в компетенцию которых входят непосредственно ведение бухгалтерского учета, составление отчетности и оказание консультационных услуг в этой области, и комиссаров (уполномоченных) по счетам, обеспечивающих контроль за достоверностью финансовой отчетности.

В США проверку достоверности финансовой отчетности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер.

Во всех развитых странах лицам, желающим приобрести профессию бухгалтера-аудитора, предстоят долгие годы учебы и практической деятельности, а также многочисленные экзамены. Палаты аудиторов, Институты профессиональных бухгалтеров и другие регулярно проверяют их работу, и исключение из этих организаций означает запрещение дальнейшей деятельности.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

1. возможность необъективной информации со стороны ее составителей (администрации) в случае конфликта между ними и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

2. зависимость последствий принимаемых решений (а они могут быть весьма значительными) от качества информации;

3. необходимость специальных знаний для проверки информации;

4. отсутствие у пользователей информации доступа к ней для оценки ее качества.

Эти и ряд других причин привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги – это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации и другие бухгалтерские и консультационные (юридические, налоговые) услуги.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использо-

вать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники, и прежде всего коллективные собственники – акционеры, пайщики, – а также кредиторы лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции предприятия законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдении ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения, судьям, прокурорам и следователям – для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Для обоснования необходимости аудита была создана теория агентов. Подход этой теории к аудиту состоит в рассмотрении круга лиц, заинтересованных в достоверной финансовой информации, и изучении их интересов и потребностей.

Аудитор является агентом, действующим, как правило, от имени акционеров. По мере того как управляющие-собственники привлекают дополнительное внешнее финансирование (например, путем эмиссии акций), они постепенно теряют контроль над некоторыми аспектами бизнеса, особенно над вопросами финансовой отчетности и дальнейшего привлечения капитала. По мере увеличения внешних источников капитала растет и потребность в современной и надежной финансовой информации (например, о том, насколько адекватен получаемый собственниками доход степени риска сделанных ими инвестиций; должны ли они продавать, покупать или продолжать держать свою долю в активах предприятия; будет ли предприятие способно удовлетворить их ожидания в отношении дивидендов). Более того, последующие держатели акций и кредиторы, как правило, получают меньше, чем предыдущие, гарантий и прав на приоритетное получение выплат при возможном банкротстве предприятия. Для компенсации соответствующего риска акционеры и кредиторы требуют от администрации предприятия предоставления регулярной финансовой информации, а также настаивают, чтобы эта информация была подтверждена независимым третьим лицом (аудитором) таким образом, чтобы ее можно было считать достаточно надежной для принятия управленческих решений. Если, не управляя предприятием непосредственно, собственники могут быть уверены в честности и аккуратности своих управляющих, а также в отсутствии фальсификаций в периодически со-

ставляемой и предоставляемой им финансовой отчетности, то, согласно теории агентов, очевидна необходимость аудита.

Правильные данные нужны не только непосредственным инвесторам или акционерам, но и кредиторам для оценки надежности погашения займов и выплаты процентов. Поставщиков интересует информация о способности предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность; работников предприятия – стабильность и рентабельность его деятельности для оценки своих перспектив занятости, получения финансовых и других льгот и выплат. Правительство заинтересовано в информации, необходимой для разработки экономической политики, включая налоговые меры.

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами (т. е. отсутствует традиционный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

1) возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли, благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;

2) упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря предоставляющейся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;

3) упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;

4) упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;

5) возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами.

Существует множество определений аудита – одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

1) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными в ней пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, ре-

альными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;

2) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;

3) степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

Аудит можно классифицировать по различным признакам. Возможна следующая классификация видов аудита:

1. По отношению к субъекту – аудируемому лицу:

– внешний аудит (проверки проводятся приглашенными специалистами по желанию экономического субъекта или согласно требованиям государства);

– внутренний аудит (проверки проводятся специалистами, находящимися в подчинении экономического субъекта).

2. По обязательности проведения:

– обязательный аудит (проверки, проводимые согласно требованиям и критериям, установленным актами законодательства);

– инициативный (добровольный) аудит (проверки, проводимые по желанию экономического субъекта, учредителя (участника), собственника имущества, наблюдательного органа экономического субъекта).

3. По виду экономической деятельности субъекта – аудируемого лица:

– общий аудит (аудит предприятий, объединений, организаций, учреждений независимо от организационно-правовых форм и видов собственности); банковский аудит; аудит страховых организаций; аудит бирж;

– аудит инвестиционных институтов; аудит внебюджетных фондов.

4. По характеру проверки:

– подтверждающий аудит (проверка и подтверждение достоверности документов бухгалтерского учета и отчетности);

– системно-ориентированный аудит (аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля);

– аудит, базирующийся на риске (концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском).

5. По периодичности проведения:

- первоначальный аудит (проводится аудитором (аудиторской организацией) впервые для данного экономического субъекта);
- периодический (повторяющийся) аудит (осуществляется аудитором (аудиторской организацией) повторно или регулярно и основан на знании специфики бухгалтерского учета и отчетности данного экономического субъекта);
- оперативный аудит (кратковременная проверка для вынесения общей оценки состояния учета, отчетности, соблюдения законодательства, эффективности внутреннего контроля, оценки деятельности).

6. По назначению:

- аудит на соответствие требованиям законодательства;
- управленческий (производственный) аудит (проверка и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования имущества);
- аудит хозяйственной деятельности (системный анализ хозяйственной деятельности экономического субъекта, проводимый для определенных целей: оценки эффективности управления, выявления возможностей улучшения хозяйственной деятельности, формулирования рекомендаций относительно улучшения деятельности или принятия управленческих решений);

- специальный отраслевой аудит (экологический, технический и т. п.).

7. По отношению к объекту аудита:

- аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности (проверка отчетности экономического субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее правилам ведения бухгалтерского учета);
- налоговый аудит (проверка соблюдения законодательства о налогах и сборах);
- ценовой аудит (проверка обоснованности установления цены).

Представленная классификация является достаточно условной. В нормативных актах, регулирующих аудиторскую деятельность, аудит классифицируется по отношению к субъекту – аудируемому лицу, по отношению к требованиям законодательства, по объектам аудита. [Вернуться к началу темы](#)

2. Классификация сопутствующих аудиту и прочих услуг

К сопутствующим аудиту услугам относятся: обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации, услуги

по налоговому консультированию, автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий, оценке стоимости имущества, оценке предприятий как имущественных комплексов, оценке предпринимательских рисков, проведению маркетинговых исследований, обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, проведению научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространению их результатов, постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерскому консультированию, анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическому и финансовому консультированию, управленческому консультированию, правовому консультированию, представительству в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам, разработке и анализу инвестиционных проектов, а также составлению бизнес-планов.

Данный термин в Законе не раскрывается, однако перечень таких услуг содержится в Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

Федеральный закон содержит еще один термин – «связанные с аудиторской деятельностью услуги» и примерный их перечень, который не является закрытым.

Из системного толкования приведенных норм следует важный вывод о том, что к сопутствующим услугам относятся только те, которые не только устанавливаются стандартами аудиторской деятельности, но и регулируются ими. К аудиторским услугам относятся только: аудит, обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации.

Подход Международной федерации бухгалтеров предполагает отношение к аудиторской деятельности нескольких составляющих (рис. 8).

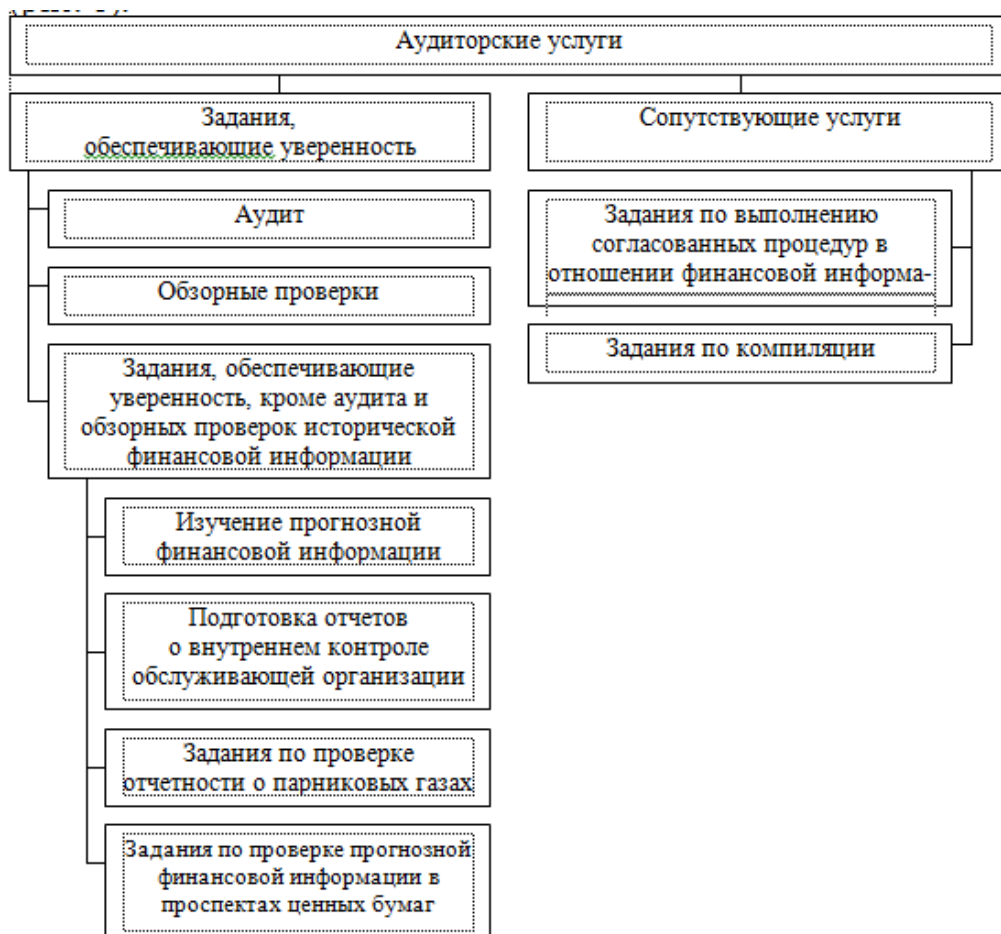


Рис. 8. Классификация аудиторских услуг в соответствии с подходом Международной федерации бухгалтеров

3. Стандарты аудиторской деятельности

Специальное законодательство об аудиторской деятельности принято и действует в большинстве стран с рыночной экономикой, причем в развитых экономических странах законодательству об аудите уже более 100 лет. Так, аудиторская деятельность в США была регламентирована законодательным путем в 1896 году, Закон об обязательном аудите принят в 1937 году. В 1862 году в Англии был принят Закон, регулирующий аудиторскую деятельность.

Первый Закон об обязательном аудите Франции был принят в 1867 году. В настоящее время аудиторская деятельность во Франции осуществляется в соответствии с Декретом от 12 августа 1969 года и Постановлением Правительства от 24 января 1994 года.

В Швеции аудиторская деятельность регламентируется Законом «Об аудиторах», принятым решением Риксдага от 18 мая 1995 года и Постановлением Правительства Швеции «Об аудиторах». Закон был принят в связи со вступлением Швеции с 1 января 1995 года в Европейский союз.

Основополагающим нормативным актом Испании в области аудита является Закон № 19/1988, принятый в соответствии с 80-й директивой Европейского союза.

В Японии действует Закон о дипломированных общественных бухгалтерях Японии (СРА). В 1950 году была опубликована Инструкция о терминологии, формах и методах подготовки финансовых отчетов, впервые опубликованы стандарты аудита и связанные с ними правила.

Законодательная база в области аудита во Вьетнаме представлена Законом «О государственном аудите», регулирующим порядок проведения аудита для организаций, имеющих государственные капиталовложения.

Законы об аудиторской деятельности приняты в странах, обретших независимость после распада СССР:

– Закон Украины от 14 сентября 2006 г. № 140-V «Об аудиторской деятельности»;

– Закон Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-XII «Об аудиторской деятельности»;

– Закон Республики Армения от 31 января 2003 г. № ЗР-512 «Об аудиторской деятельности»;

– Закон Эстонии «Об аудиторской деятельности», вступивший в силу 8 марта 2010 года;

– Закон Республики Таджикистан от 3 марта 2006 г. № 170 «Об аудиторской деятельности»;

– Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 г. № 304-І «Об аудиторской деятельности».

Сравнительно-правовой анализ перечисленных законов и российского законодательства об аудите позволяет говорить о большой степени общности как в вопросах концептуальных подходов к регулированию аудиторской деятельности, так и в закреплении отдельных положений. Такое сходство закономерно, поскольку в республиках бывшего СССР законодательство об аудиторской деятельности принималось в тот же период, что и в России (а порой при разработке законов за основу принимались российские акты). Нельзя не учитывать также сформировавшуюся за годы Советской власти общность правовой культуры.

Классификация нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, может быть проведена по различным основаниям. При этом за основу построения системы нормативного правового регулирования данной сферы общественных отношений взята классификация актов по юридической силе, что не исключает обращения к иным классификационным основаниям.

Система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности России в настоящее время состоит из нормативных правовых актов нескольких уровней.

Первый уровень нормативного правового регулирования аудиторской деятельности представлен законодательными актами.

Возглавляет законодательство в данной сфере общественных отношений Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Данный акт определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Закон об аудите 2008 года, как и его предшественник, представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены фундаментальные положения, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации. Этот акт носит специальный характер и поэтому должен рассматриваться в контексте с другими важнейшими правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность.

Таким образом, первый, законодательный, уровень нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности включает в себя акты двух видов:

- специального законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность;
- общего законодательства о предпринимательской деятельности, поскольку аудиторская деятельность является одним из видов предпринимательской деятельности, а индивидуальные аудиторы и аудиторские организации должны иметь статус соответственно индивидуального предпринимателя либо коммерческой организации.

Следовательно, законодательное регулирование аудиторской деятельности можно рассматривать:

- в узком смысле, включая сюда лишь акты об аудиторской деятельности как деятельности специально-профессиональной;
- в широком смысле, имея в виду регулирование аудиторской деятельности как предпринимательской.

К документам второго уровня нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности относятся подзаконные нормативные правовые акты. Их число в настоящее время не столь значительно. Среди основных нормативных правовых актов рассматриваемого уровня можно выделить следующие:

- Указ Президента РФ от 6 марта 1997 г. № 188 «Об утверждении Перечня сведений конфиденциального характера», в соответствии с которым к подобным сведениям отнесена, в частности, информация,

связанная с профессиональной деятельностью, доступ к которой ограничен в соответствии с Конституцией Российской Федерации и федеральными законами. Применительно к рассматриваемым общественным отношениям это аудиторская тайна.

– Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации», которым утверждено Положение о Министерстве финансов Российской Федерации. Являясь федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, Министерство финансов РФ в пределах своей компетенции принимает нормативные правовые акты в сфере аудита: Приказ Минфина России от 6 декабря 2010 г. № 161н «Об утверждении Порядка выдачи квалификационного аттестата аудитора и формы квалификационного аттестата аудитора»; Приказ Минфина России от 17 ноября 2010 г. № 153н «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора»; Приказ Минфина России от 27 мая 2010 г. № 51н «Об утверждении Порядка создания единой аттестационной комиссии»; Приказ Минфина России от 29 декабря 2009 г. № 146н «О создании Совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа»; Приказ Минфина России от 12 сентября 2002 г. № 93н «Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации»; Приказ Минфина России от 29 декабря 2006 г. № 187н «Об утверждении программ повышения квалификации аудиторов»; Приказ Минфина России от 28 июня 2002 г. № 64н «Об утверждении Временного положения о ведении государственных реестров в области организации аудиторской деятельности».

Рассматривая источники второго уровня нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, также следует отметить, что помимо специальных актов регулирования аудита на аудиторские организации и индивидуальных аудиторов распространяются подзаконные нормативные правовые акты, создающие правовую основу деятельности данных субъектов предпринимательства. Развивая сделанный по результатам анализа законодательства об аудите вывод, применительно к источникам второго уровня мы также можем говорить о наличии подзаконных нормативных правовых актов специального и общего характера и, следовательно, о подзаконном нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности в узком и широком смысле.

Третий, специальный уровень регулирования аудита составляют Правила (стандарты) аудиторской деятельности.

В отличие от процедур аудита, которые выполняются шаг за шагом и изменяются в зависимости от масштабов производства клиента, специализации, системы бухгалтерского учета и других обстоятельств, стандарты являются мерой качества исполнения работы. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают определенный уровень гарантии результатов проверки. Утверждая стандарты как обязательные правила осуществления деятельности, государство определяет тот минимальный необходимый норматив качества, который будет им в дальнейшем контролироваться и подтверждаться. В случае выявления отступления от заявленной в стандарте модели поведения, у контролирующих органов возникает право привлечения субъекта к ответственности. Значение стандартов состоит в том, что они:

- обеспечивают приемлемое качество аудиторской проверки;
- способствуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс проведения аудиторской проверки;
- повышают престиж профессии;
- облегчают аудиторам ведение переговоров с клиентами;
- обеспечивают взаимосвязь отдельных элементов аудиторского процесса.

Основное значение стандартов заключается в том, что если в судебном разбирательстве будет доказано последовательное использование аудитором стандартов, то с аудитора может быть снята значительная часть ответственности.

Статья 7 Закона об аудите 2008 года выделяет:

- федеральные стандарты аудиторской деятельности;
- стандарты саморегулируемой организации аудиторов.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

- 1) определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные законом;
- 2) разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;

3) являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Таким образом, федеральные стандарты аудиторской деятельности являются нормативными правовыми актами императивного регулирования.

В отношении федеральных стандартов аудиторской деятельности в настоящее время сложилась переходная ситуация, когда:

- в основном действуют федеральные правила (стандарты), утвержденные Правительством РФ;

- частично применяются правила (стандарты), одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации;

- появляются новые федеральные стандарты, которые утверждаются Министерством финансов РФ.

В целом, оценивая место федеральных стандартов аудиторской деятельности в системе регулирования аудита, нужно отметить, что они являются подзаконными нормативными правовыми актами, содержащими императивные нормы, обязательные для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников. Совокупностью действующих Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности осуществляется комплексное финансово-правовое регулирование общественных отношений, складывающихся в сфере аудита. Стандарты аудиторской деятельности содержат нормы, регулирующие как частные отношения аудиторов, аудиторских организаций с аудируемыми лицами, так и публичные отношения профессиональных субъектов аудиторской деятельности с государством и обществом в целом.

Следует отметить, что федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности разрабатываются с учетом Международных стандартов аудита (МСА) – International Standards on Auditing (ISA).

Разработкой стандартов на международном уровне занимается международное профессиональное объединение аудиторов и бухгалтеров – Международная федерация бухгалтеров (МФБ) – International Federation of Accountants (IFAC). МФБ была основана 7 октября 1977 года с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита.

Основными направлениями деятельности МФБ являются:

- разработка, продвижение и поддержание высокого качества мировых профессиональных стандартов и Кодекса этики МФБ;
- активная поддержка конвергенции профессиональных стандартов;
- поиск путей непрерывного совершенствования качества аудита и финансового менеджмента.

МФБ стремится создать глобальную систему стандартов, соответствующую международным требованиям, предъявляемым к бухгалтерской профессии в бизнесе, государственном секторе и образовании. В качестве основных элементов этой системы выступают: Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (IFAC), Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты образования (МСО), Международные аудиторские стандарты государственного сектора (МАСГС).

В настоящее время членами МФБ являются 163 профессиональных объединения аудиторов и бухгалтеров из 118 стран мира. Федерация объединяет более 2,5 млн бухгалтеров и аудиторов, занимающихся как частной практикой, так и занятых в промышленности, торговле, государственном секторе, образовании.

Россия в МФБ представлена следующими профессиональными объединениями:

- Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – полноправный член МФБ с 2001 года;
- Российская коллегия аудиторов – ассоциированный член (член-наблюдатель) с 2000 года.

МСА не отменяют национальных нормативных актов, регулирующих аудит в каждой отдельной стране. В той степени, в которой МСА соответствуют местным нормативным актам в конкретном случае, аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране, проводимый согласно местным нормативным актам, должен соответствовать МСА. В случае если местные нормативные акты отличаются от МСА либо противоречат им, организациям – членам МФБ необходимо следовать обязательствам членства, предусмотренным в Конституции МФБ в отношении данных МСА.

С момента выхода первого (1999 г.) и второго (2001 г.) официальных переводов МСА произошел кардинальный пересмотр состава документов, подготовленных Советом по международным стандартам аудита и уверенности (IAASB) и регулирующих различные стороны аудиторской деятельности. Так, в 2004 году в МСА были внесены существенные изменения в связи с пересмотром концепции корпоративного внутреннего

контроля. В рамках программы Clarity в декабре 2006 года были утверждены новые редакции ряда МСА, которые введены в действие с 15 декабря 2008 года.

Международные стандарты аудита:

- используются в качестве национальных аудиторских стандартов (Кипр, Малайзия, Нигерия, Шри-Ланка и другие страны);
- используются как база для разработки собственных аудиторских стандартов (Австралия, Бразилия, Индия, Голландия и др.);
- принимаются к сведению и руководству в странах с устоявшимся институтом аудита, имеющих национальные стандарты (Канада, Великобритания, Ирландия, США и др.);
- используются как основа регулирования профессиональной деятельности при проведении аудита транснациональных корпораций международными аудиторскими организациями.

Сопоставление международных стандартов аудита и российских федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности позволяет выделить следующие четыре группы:

- 1) Российские правила (стандарты), имеющие аналоги среди международных стандартов аудита;
- 2) Российские правила (стандарты), имеющие существенные отличия от международных стандартов аудита;
- 3) Российские правила (стандарты), не имеющие аналогов в системе международных стандартов аудита;
- 4) Международные стандарты, не имеющие аналогов в системе российских стандартов аудита.

В конце 2014 г. было законодательно реализовано принятое ранее решение о замещении российских стандартов аудиторской деятельности международными стандартами, принимаемыми Международной федерацией бухгалтеров в области аудита и других профессиональных услуг аудиторов. В 2015 году приняты нормативные правовые и иные акты, обеспечивающие правовые основы непосредственного применения международных стандартов аудита (МСА) в российской аудиторской практике.

В состав международных стандартов аудита, подлежащих признанию, входят следующие документы, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров:

- а) международные стандарты аудита финансовой информации за прошлые периоды;

- б) международные отчеты о практике аудита финансовой информации за прошлые периоды;
- в) международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок финансовой информации за прошлые периоды;
- г) международные стандарты заданий по подтверждению информации, отличных от аудита и обзорных проверок финансовой информации за прошлые периоды;
- д) международные стандарты сопутствующих аудиту услуг;
- е) международные стандарты контроля качества;
- ж) изменения, которые вносятся в перечисленные выше документы;
- з) иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита.

Таблица 5 – Названия документов Международной федерации бухгалтеров, относящихся к оказанию аудиторских услуг

Оригинальное название	Перевод
The Code of Ethics for Professional Accountants	–
International Standards on Quality Control (ISQCs)	–
ISQC1 Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements	МСКК 1 «Международный стандарт контроля качества»
The Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality	–
International Framework for Assurance Engagements	–
100–999 International Standards on Auditing (ISAs)	Международные стандарты аудита (МСА)
200–299 General Principles and Responsibilities	МСА, регулирующие общие принципы
200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing	МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»
210 Agreeing the Terms of Audit Engagements	МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»
220 Quality Control for an Audit of Financial Statements	МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»
230 Audit Documentation	МСА 230 «Аудиторская документация»
240 The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements	МСА 240 «Обязанности аудитора в части выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности»
250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	МСА 250 «Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности»
260 Communication with Those Charged with Governance	МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника»
265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management	МСА 265 «Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации»
300–499 Risk Assessment and Response to Assessed Risks	МСА, регулирующие оценку рисков, планирование аудита и определение существенности

Оригинальное название	Перевод
300 Planning an Audit of Financial Statements	МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»
315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment	МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и окружения организации»
320 Materiality in Planning and Performing an Audit	МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»
330 The Auditor's Responses to Assessed Risks	МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам»
402 Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization	–
450 Evaluation of Misstatements Identified during the Audit	МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»
500–599 Audit Evidence	МСА, регулирующие получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств
500 Audit Evidence	МСА 500 «Аудиторские доказательства»
501 Audit Evidence - Specific Considerations for Selected Items	МСА 501 «Аудиторские доказательства: особенности оценки отдельных статей»
505 External Confirmations	МСА 505 «Подтверждения из внешних источников»
510 Initial Engagements - Opening Balances	МСА 510 «Первичное аудиторское задание: начальное сальдо»
520 Analytical Procedures	МСА 520 «Аналитические процедуры»
530 Audit Sampling	МСА 530 «Аудиторская выборка»
540 Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures	МСА 540 «Аудит расчетных оценок, в том числе оценок по справедливой стоимости, и связанной с ними раскрываемой информации»
550 Related Parties	МСА 550 «Связанные стороны»
560 Subsequent Events	МСА 560 «Последующие события»
570 Going Concern	МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности организации»
580 Written Representations	МСА 580 «Письменные представления»
600-699 Using Work of Others	МСА, регулирующие особые вопросы аудита, использование услуг других лиц
600 Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)	МСА 600 «Особые вопросы: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений)»
610 Using the Work of Internal Auditors	МСА 610 «Использование внутренних аудиторов»
620 Using the Work of an Auditor's Expert	МСА 620 «Использование привлеченных экспертов аудитора»
700–799 Audit Conclusions and Reporting	МСА, регулирующие аудиторские выводы и заключение
700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements	МСА 700 «Формирование и представление заключения по финансовой отчетности»
705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report	МСА 705 «Виды модифицированного аудиторского заключения»
706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report	МСА 706 «Пояснительный раздел и раздел «Прочие вопросы» аудиторского заключения»
710 Comparative Information - Corresponding Figures and Comparative Financial Statements	МСА 710 «Сравнительные данные: сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность»
720 The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	МСА 720 «Ответственность аудитора за прочую информацию в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность»
800–899 Specialized Areas	МСА, регулирующие особые вопросы
800 Special Considerations - Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks	МСА 800 «Особые вопросы: аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения»

Оригинальное название	Перевод
805 Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement	МСА 805 «Особые вопросы: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета»
810 Engagements to Report on Summary Financial Statements	МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности»
International Auditing Practice Notes (IAPNs)	Положения по практическому применению международных стандартов аудита (IAP№)
1000 Special Considerations in Auditing Financial Instruments	IAPN 1000 «Особые аспекты аудита финансовых инструментов»
2000–2699 International Standards on Review Engagements (ISREs)	Международные стандарты обзора
2400 Engagements to Review Historical Financial Statements	ISRE 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности»
2410 Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity	ISRE 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»
3000–3699 International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)	Международные стандарты заданий по подтверждению достоверности информации (ISAE)
3000–3399 Applicable to All Assurance Engagements	–
3000 Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information	ISAE 3000 «Задания по подтверждению достоверности информации, отличные от аудита и обзорных проверок финансовой информации за прошлые периоды»
3400–3699 Subject Specific Standards	Стандарты по конкретным темам
3400 The Examination of Prospective Financial Information	ISAE 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации»
3402 Assurance Reports on Controls at a Service Organization	ISAE 3402 «Заключения о подтверждении достоверности информации о средствах контроля в обслуживающей организации»
3410 Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements	–
3420 Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus	–
4000–4699 International Standards on Related Services (ISRSs)	Международные стандарты сопутствующих услуг (ISRS)
4400 Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information	ISRS 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»
4410 Compilation Engagements	ISRS 4410 «Задания по компиляции финансовой отчетности»

Четвертый уровень правового регулирования аудита составляют локальные акты – стандарты, принимаемые аудиторскими организациями, а также правила независимости аудиторов и аудиторских организаций.

Ч. 2 ст. 7 Закона об аудите 2008 года помимо федеральных стандартов аудиторской деятельности предусматривает принятие стандартов саморегулируемой организации аудиторов. Анализ законодательной нормы позволяет квалифицировать указанные акты как локальные. Стандарты саморегулируемой организации аудиторов:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается

особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности;

3) не должны создавать препятствий осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) обязательны для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов. [Вернуться к началу темы](#)

4. Правовой статус аудитора и аудиторской организации в РФ

Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Реестр аудиторов и аудиторских организаций – систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов.

Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций – свод реестров аудиторов и аудиторских организаций. Ведение контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется уполномоченным федеральным органом (Минфином России).

Основными квалифицирующими признаками статуса аудитора являются:

а) наличие квалификационного аттестата аудитора;

б) членство в одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, что лицо, претендующее на его получение:

1) сдал квалификационный экзамен;

2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, круг вопросов, предлагаемых претенденту, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена устанавливаются Минфином России.

К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования.

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма утверждены Приказом Минфина России от 6 декабря 2010 г. № 161н. Саморегулируемая организация аудиторов не вправе выдвигать какие-либо требования или условия при выдаче квалификационного аттестата аудитора. Датой выдачи квалификационного аттестата аудитора считается дата принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о выдаче аттестата аудитора.

Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в суде.

Аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Статья 12 Закона об аудите 2008 года устанавливает основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

– получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения

квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту;

– вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

– несоблюдения аудитором требований независимости аудиторов и требование соблюдения аудиторской тайны;

– систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Закона об аудите или федеральных стандартов аудиторской деятельности;

– подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;

– неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение двух последовательных календарных лет, за исключением:

- лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;

- работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;

- лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;

- иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

– несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, за исключением случая, когда саморегулируемая организация аудиторов с одобрения Совета по аудиторской деятельности признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);

– уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Вторым обязательным элементом статуса аудитора является членство в саморегулируемой организации аудиторов.

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторов, которые должны быть едиными для всех аудиторов – членов саморегулируемой организации аудиторов.

Требования к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов:

- наличие квалификационного аттестата аудитора;
- безупречная деловая (профессиональная) репутация;
- уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов;
- наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы – для индивидуального аудитора.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудитора физическое лицо подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление с указанием фамилии, имени, отчества, реквизитов документа, удостоверяющего личность, адреса места жительства (регистрации), а также представляет следующие документы:

- квалификационный аттестат аудитора;
- письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций;
- справку об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;
- документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, – для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;
- один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы – для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;
- иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Аудитор может являться членом только одной саморегулируемой организации аудиторов.

Нельзя не обратить внимание и на такое требование к членству в саморегулируемой организации аудиторов, как безупречная деловая (профессиональная) репутация. Для подтверждения соответствия данному требованию при вступлении в члены саморегулируемой организации аудиторов аудитор должен представить письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций.

Индивидуальными аудиторами являются индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии с Законом об аудите. Следовательно, условием осуществления аудитором самостоятельной аудиторской деятельности является регистрация его в качестве индивидуального предпринимателя. Наличие статуса индивидуального предпринимателя дает возможность аудитору как профессионалу самостоятельно выходить на рынок аудиторских услуг от своего имени, от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Индивидуальный аудитор отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом, т.е. несет повышенную имущественную ответственность, характерную для индивидуального предпринимателя.

Таким образом, наличие профессионального статуса аудитора и статуса индивидуального предпринимателя – это те квалифицирующие признаки, которые необходимы физическому лицу для того, чтобы стать субъектом аудиторской деятельности.

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги. Индивидуальные аудиторы не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью.

Индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации, членом которой такая организация является. Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, которые должны быть

едиными для всех аудиторских организаций – членов саморегулируемой организации аудиторов:

- коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;

- численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

- доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 %;

- численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50 % состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;

 - безупречная деловая репутация;

 - наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

 - уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

 - уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудиторской организации коммерческая организация подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление о вступлении, а также представляет следующие документы:

 - учредительные документы;

 - документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;

 - список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему

выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;

– список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;

– список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;

– письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;

– один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

– иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация может являться членом только одной саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторские организации могут создаваться в следующих организационно-правовых формах коммерческих организаций: полное товарищество, командитное товарищество, общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью, закрытое акционерное общество, производственный кооператив.

Хозяйственные товарищества, будучи исторически первой формой коллективного предпринимательства, в настоящее время крайне редко используются для ведения предпринимательской деятельности. Хозяйственное товарищество по сути представляет собой объединение лиц-предпринимателей. Участниками полных товариществ и полными товарищами в товариществах на вере могут быть индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации. Таким образом, этапом, который должен предшествовать объединению аудиторов в товарищество, является этап их регистрации в качестве субъектов предпринимательской деятельности.

Весьма специфично в хозяйственном товариществе решаются вопросы управления. Управление деятельностью полного товарищества осуществляется по общему согласию всех участников. Учредительным договором товарищества могут быть предусмотрены случаи, когда решение принимается большинством голосов участников. Каждый участник полного товарищества имеет один голос, если учредительным договором не предусмотрен иной порядок определения количества голосов его участников.

Складочный капитал товарищества не является финансовой гарантией удовлетворения требований кредиторов, законодательством в отношении хозяйственных товариществ не предусмотрена норма о соответствии чистых активов товарищества размеру складочного капитала, как это сделано в отношении хозяйственных обществ. Законодательством не установлен минимальный размер складочного капитала для хозяйственных товариществ.

Могут быть приведены и иные аргументы, свидетельствующие о том, что организационно-правовая форма хозяйственных товариществ неприемлема для аудиторской организации. [Вернуться к началу темы](#)

5. Права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц

Права и обязанности аудиторской организации определены ст. 13 Закона об аудите 2008 года и тождественны правам и обязанностям индивидуальных аудиторов в силу общности их правового положения как субъектов аудиторской деятельности. Аудиторские организации не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита, оказания сопутствующих аудиту услуг и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, т. е. для них установлена исключительная правоспособность.

Права и обязанности индивидуального аудитора определены ст. 13 Закона об аудите 2008 года.

Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг. Субъектом, осуществляющим аудиторскую деятельность, будет являться сама аудиторская организация.

Статья 13 Закона определяет следующие права аудиторской организации, индивидуального аудитора:

– самостоятельно определять формы и методы оказания аудиторских услуг на основе стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, оказывающей аудиторские услуги.

Эта норма означает по сути, что вторая сторона договора не вправе вмешиваться в решение данных вопросов, они относятся к исключительному усмотрению аудиторской организации, индивидуального аудитора. С указанной нормой корреспондирует п. 2 ч. 2 ст. 14 Закона, согласно которому при проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором.;

– исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации. В свою очередь, аудируемое лицо обязано предоставлять необходимую информацию и документацию, а также запрашивать необходимые для оказания аудиторских услуг сведения у третьих лиц. Требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора по выбору и выполнению аудиторских процедур получения информации, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, установлены Федеральным стандартом аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» (ФСАД 7/2011), утвержденным Приказом

Минфина РФ от 16 августа 2011 г. № 99н. Такая информация является аудиторскими доказательствами, которые включают в себя документы и информацию бухгалтерского учета аудируемого лица, а также информацию, полученную из других источников. В частности, информацию, полученную в ходе предыдущего аудита (при условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений после окончания предыдущего аудита, которые могли бы повлиять на применимость этой информации для целей текущего аудита); информацию по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудитора, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом; информацию, подготовленную физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом в процессе подготовки бухгалтерской отчетности. Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры либо сочетания их. При получении аудиторских доказательств аудитор должен принять во внимание, что:

1) уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, логически связана с целью аудиторской процедуры и влияет на нее, а в соответствующих случаях такая связь существует и с предпосылкой составления бухгалтерской отчетности. На уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может влиять направление тестирования. Например, в случаях, когда целью аудиторской процедуры является выявление завышения кредиторской задолженности в части предпосылок существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование остатка по счету кредиторской задолженности. В случае, когда целью аудиторской процедуры является выявление занижения кредиторской задолженности в части предпосылок существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование последующих платежей, неоплаченных счетов, актов поставщиков (подрядчиков), неурегулированных сумм по расчетам за поставки;

2) одна и та же совокупность аудиторских процедур может обеспечить получение аудиторских доказательств, уместных в отношении одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, но неуместных в отношении других предпосылок. Например, проверка

учетных записей и документов, относящихся к собираемости дебиторской задолженности после завершения отчетного периода, может предоставить аудиторские доказательства в отношении существования и оценки дебиторской задолженности, но не обязательно – в отношении предпосылки отнесения к соответствующему периоду. Аналогично получение аудиторских доказательств в отношении одной предпосылки составления бухгалтерской отчетности (например, существования запасов) не заменяет получения аудиторских доказательств в отношении другой предпосылки (например, оценки этих же запасов). В то же время аудиторские доказательства, полученные из разных источников, или разные по характеру доказательства могут быть уместными в отношении одной и той же предпосылки составления бухгалтерской отчетности;

3) разработка тестов средств контроля с целью получения уместных аудиторских доказательств включает определение параметров работы средств контроля (характеристик или атрибутов), которые могли бы характеризовать их работу, а также параметров отклонения средств контроля, которые бы указывали на функционирование средств контроля, отличающееся от ожидаемого. Наличие или отсутствие таких параметров может проверяться аудитором впоследствии;

4) разработка процедур проверки по существу включает определение параметров, уместных для цели аудиторской процедуры, которые могли бы указать на искажение проверяемой предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

Также аудитор должен оценить надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, которая зависит от источника, из которого получена информация, характера информации, обстоятельств, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения. Например, аудиторское доказательство, полученное из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежным, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным;

– получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе оказания аудиторских услуг вопросам. С правами аудиторской организации, индивидуального аудитора, предусмотренными п. 2–3 ч. 1 ст. 13 Закона, корреспондируют обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, предусмотренные п. 1–2 ч. 2 ст. 14 Закона: содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении

аудита, создавать для этого соответствующие условия, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором.

Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении.

Получение у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе оказания аудиторских услуг вопросам соответствует аудиторской процедуре запроса, особенности которой описаны в Федеральном стандарте аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» (ФСАД 7/2011), утвержденном Приказом Минфина РФ от 16 августа 2011 г. № 99н. При выполнении данной аудиторской процедуры аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение. При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:

- запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;
- запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;
- ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства. Вместе с тем ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором. В некоторых случаях ответы на запрос могут дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения дополнительных процедур;
- при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться недостаточной. Для подтверждения намерения и планов руководства аудируемого лица аудитору необходимо также четкое представление о выполнении в прошлом намерений и планов руководства

аудируемого лица, об аргументах относительно выбора того или иного плана действий, о способности руководства аудируемого лица последовательно реализовывать сделанный выбор;

– ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица;

– предоставляя аудиторские доказательства, в том числе наличия искажения, сам по себе запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля;

• отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях: непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации; выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

• страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности.

Кроме того, п. 3 ч. 2 ст. 14 Закона предусмотрена обязанность аудируемого лица или лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг.

Часть 1 ст. 14 Закона определяет права аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг:

– требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов. С указанным правом корреспондирует обязанность аудиторской организации, индивидуального аудитора, предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также

информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов;

– получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг. Корреспондирующая с этим правом обязанность аудиторской организации, индивидуального аудитора, – передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

В ч. 2 ст. 13 Закона закреплена также еще одна обязанность аудиторской организации, индивидуального аудитора – обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены. Не менее трех лет после отчетного года хранятся документы, составленные и полученные при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг.

Кроме того, Закон дополнил перечень обязанностей аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов при оказании аудиторских услуг обязанностью составлять документы на русском языке, а также информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными аудиторской организации, индивидуальному аудитору случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, в том числе случаях подкупа иностранных должностных лиц, случаях иных нарушений законодательства Российской Федерации, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев.

Учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель обязаны рассмотреть информацию аудиторской организации, индивидуального аудитора о ставших известными аудиторской организации, индивидуальному аудитору при оказании аудиторских услуг случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица, в том числе случаях подкупа иностранных должностных лиц, случаях иных нарушений законодательства Российской Федерации, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев и в письменной форме проинформировать о результатах рассмотрения аудиторскую организацию, индивидуального аудитора не позднее 90 календарных дней со дня, следующего за днем получения указанной информации. [Вернуться к началу темы](#)

6. Основные этапы аудита

Аудиторскую проверку на практике можно условно разделить на ряд этапов.

1. Оценка потребностей клиента, формирование групп по проведению аудита и определение ее задания. Важно получить более четкое представление о потребностях и запросах клиента и оптимальных способах удовлетворения этих потребностей. Руководящие сотрудники, задействованные в осуществлении проекта (включая партнера и старшего менеджера или менеджера), должны обеспечить максимально эффективное выполнение этой задачи путем проведения собеседований с соответствующими сотрудниками клиента (при личных встречах с ними или при помощи использования автоматизированного средства оценки потребностей клиента).

Кроме того, необходимо привлечь к выполнению первого этапа аудиторской проверки соответствующих сотрудников (из отделов налогообложения, аудита и управленческого консультирования) с учетом их предыдущего опыта работы с клиентами и специальных навыков, чтобы обеспечить обслуживание клиента исходя из его потребностей и запросов. Для получения более четкого представления о клиенте и его деятельности каждый член группы после выполнения проекта должен представить соответствующую информацию.

2. Совещание по планированию проекта аудиторской проверки. Необходимо разработать общую стратегию аудита, которая соответствовала бы потребностям и запросам клиента и учитывала его хозяйственный риск. Одновременно такая стратегия должна учитывать аудиторский риск и экономические аспекты проекта.

На совещании, посвященном разработке стратегии аудита, должны присутствовать соответствующие сотрудники клиента и члены группы по выполнению проекта, которые по окончании совещания должны прийти к единому пониманию графика, конечных сроков и результатов аудита, своих обязанностей, затронутых проблем и сделанных выводов, а также других вопросов, которые они сочтут необходимым рассмотреть. Во всех случаях такое совещание должно проводиться с участием партнера и старшего менеджера/ менеджера до начала осуществляемых этапов и до конца отчетного года клиента, а его итоги необходимо документировать в рабочей аудиторской документации, которая включает в себя повестку дня совещания, список присутствовавших на нем лиц, протокол или краткое изложение состоявшегося обсуждения.

3. Получение представления о конъюнктуре рынка, деловой среде и т. д. Необходимо получить представление о конъюнктуре рынка, деловой среде, целях бизнеса и акционерах, оказывающих влияние на хозяйственный риск клиента и, соответственно, на связанный с ним аудиторский риск.

4. Оценка существенных процедур внутреннего контроля. Необходимо получить представление об используемых клиентом существенных процедурах внутреннего контроля (включая процесс закрытия финансовой отчетности и системы контроля в области информационных технологий), а также определить процедуры контроля, оказывающие влияние на существенные счета (статьи) финансовой отчетности. Необходимо с минимальными затратами подготовить (или обновить по сравнению с предыдущими годами) документацию, включая описание или блок-схемы систем, формы анализа систем контроля или равнозначные им формы, а также подготовить сквозной анализ для всех существенных процедур.

5. Оценка риска. Необходимо провести оценку эффективности (по принципу «эффективны – неэффективны») средств контроля, выявленных в существенных процедурах внутреннего контроля, а также выборочную проверку таких средств контроля, которые, как считается, носят всеобъемлющий характер, с тем чтобы определить, в какой степени на них можно полагаться (по принципу «можно полагаться – нельзя полагаться») для уменьшения объема осуществляемых аудиторских процедур.

6. Существенные и общие аудиторские процедуры. Необходимо осуществить остальные аудиторские процедуры для дальнейшего уменьшения аудиторского риска до приемлемого уровня, исходя из результатов оценок и выборочных проверок средств внутреннего контроля, а также стратегии аудита. Процедуры могут включать в себя выборочную проверку детальных данных или аналитические процедуры в тех случаях, когда первичные учетные данные были оценены как надежные.

7. Создание сводного отчета по аудиту (проведение анализа достоинств и недостатков экономического субъекта, возможностей и рисков). Необходимо обобщить результаты проведенного аудита, что, как минимум, включает в себя: обсуждение и решение существенных вопросов, выявленных в ходе аудита; урегулирование всех аудиторских рисков, выявленных в ходе планирования и проведения оценки средств внутреннего контроля; описание дополнений, которые должны быть сделаны в финансовой отчетности клиента; проведение общей аналитической проверки финансовой отчетности; подготовку общего аудиторского заключения.

8. Проведение заключительного совещания. Для эффективного завершения и подведения итогов аудита необходимо провести совещание с участием соответствующих сотрудников клиента и членов группы по выполнению проекта. На этом совещании следует обсудить и проанализировать: проекты финансовой отчетности; письмо руководству; вопросы, выявленные в ходе аудита, и пути их решения; вопросы налогообложения; нерешенные проблемы (если таковые имеются).

Ко времени окончания совещания все указанные лица должны прийти к единому пониманию этих вопросов. Кроме того, на совещании необходимо представить клиенту окончательно утвержденный список исправительных проводок с необходимыми пояснениями и расчетами, а также пояснения относительно трансформации отчетности, составленной по российским нормам, в отчетность, составленную по международным стандартам бухучета. Лучше всего проводить такое совещание до подписания и выпуска заключения.

9. Оценка результатов работы и разработка плана усовершенствований. Необходимо оценить результаты работы членов группы по выполнению проекта с точки зрения эффективности управления проектом и проведения аудита. Выводы, сделанные по итогам этой оценки, впоследствии включаются в служебную аттестацию, составляемую на каждого члена группы. [Вернуться к началу темы](#)

7. Оформление результатов аудиторской проверки, аудиторское заключение

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно содержать:

- 1) наименование «Аудиторское заключение»;
- 2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- 3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- 4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами

которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций;

5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности между аудируемым лицом и аудиторской организацией, индивидуальным аудитором;

6) сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита);

7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;

8) указание даты заключения.

Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности. Приказом Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н утверждены: Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»; Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»; Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении».

В аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу о том, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если:

а) на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Модифицированное мнение может быть выражено в следующих формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.

Выбор аудитором формы модифицированного мнения зависит от:

а) характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного мнения: в результате существенного искажения бухгалтерской отчетности, или возможного существенного ее искажения в случае отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

б) суждения аудитора относительно степени распространения имевшего место или возможного влияния искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность.

Аудитор должен выразить мнение с оговоркой в том случае, если:

а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу о том, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Аудитор должен выразить отрицательное мнение в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение представляется только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

За нарушение законодательства об аудите индивидуальные аудиторы и аудиторские организации несут ответственность. При этом индивидуальные аудиторы и аудиторские организации могут быть привлечены к ответственности не только за «профессиональные» правонарушения, непосредственно связанные с аудитом, но и за иные правонарушения, совершенные ими при осуществлении предпринимательской деятельности. Так, например, индивидуальные аудиторы и аудиторские организации, будучи налогоплательщиками, могут быть привлечены к ответственности за налоговые правонарушения.

Индивидуальные аудиторы и аудиторские организации за нарушение законодательства об аудиторской деятельности, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов могут быть привлечены к гражданско-правовой, административной, дисциплинарной, уголовной ответственности. Кроме того, Закон об аудите в ряде случаев предусматривает применение к аудиторам мер оперативного воздействия.

Так, подписание аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным, является одним из оснований аннулирования квалификационного аттестата, а также одним из оснований для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов.

Заведомо ложное аудиторское заключение – аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

Гражданско-правовая ответственность индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций определяется договорным характером между субъектами профессиональной аудиторской деятельности и заказчиком их услуг. В частности, ответственность может наступить за просрочку выполнения или невыполнение договорных обязательств и некачественное оказание аудиторских услуг.

Аудиторская организация или индивидуальный аудитор несет гражданско-правовую ответственность в виде возмещения убытков.

Порядок возмещения убытков определен ст. 15 ГК РФ, в силу которой лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере. Под убытками

понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). Если лицо, нарушившее право, получило вследствие этого доходы, то лицо, право которого нарушено, вправе требовать возмещения наряду с другими убытками упущенной выгоды в размере не меньшем, чем такие доходы.

Данные положения в полной мере применимы к определению убытков, возникших у заказчика услуг субъектов аудиторской деятельности. В частности, они могут в установленном порядке претендовать на возмещение расходов, связанных с проведением повторной аудиторской проверки, судебных расходов и др.

Гражданско-правовая ответственность может наступить за разглашение аудиторской тайны индивидуальным аудитором либо аудиторской организацией.

Порядок обращение расходов, связанных с реализацией гражданско-правовой имущественной ответственности индивидуальных предпринимателей и аудиторских организаций на имущество и финансы указанных субъектов, определяется налоговым законодательством.

Административная ответственность индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций возникает за совершение правонарушений, предусмотренных Кодексом РФ об административных правонарушениях.

Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или без государственной регистрации в качестве юридического лица влечет наложение административного штрафа в размере от 500 до 2000 рублей.

Разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом (за исключением случаев, если разглашение такой информации влечет уголовную ответственность), лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей, влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 500 до 1 000 рублей; на должностных лиц – от 4000 до 5000 рублей.

В отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований указанного Закона, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских

организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору (Федеральная служба финансово-бюджетного надзора) может вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений. Невыполнение в установленный срок законного предписания органа (должностного лица), осуществляющего государственный надзор (контроль), об устранении нарушений законодательства влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 300 до 500 рублей; на должностных лиц – от 1 000 до 2 000 рублей или дисквалификацию на срок до трех лет; на юридических лиц – от 10 тысяч до 20 тысяч рублей.

В случае непринятия по постановлению (представлению) органа (должностного лица), рассмотревшего дело об административном правонарушении, мер по устранению причин и условий, способствовавших совершению административного правонарушения, наступает ответственность в виде административного штрафа на должностных лиц в размере от 300 до 500 рублей.

Осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или с нарушением правил регистрации, а равно представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере, наказывается штрафом в размере до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет, либо обязательными работами на срок от 180 до 240 часов, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев.

То же деяние, совершенное организованной группой; сопряженное с извлечением дохода в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет со штрафом в размере до 80 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев либо без такового.

При этом доходом в крупном размере признается доход в сумме, превышающей 1,5 млн рублей, особо крупным – 6 млн рублей.

Незаконные разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, без

согласия их владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе или работе, наказываются штрафом в размере до 120 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет.

Те же деяния, причинившие крупный ущерб или совершенные из корыстной заинтересованности, наказываются штрафом в размере до 200 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 18 месяцев с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет. Деяния, повлекшие тяжкие последствия, наказываются лишением свободы на срок до 10 лет.

Статья 283 УК РФ предусматривает ответственность за разглашение сведений, составляющих государственную тайну, лицом, которому она была доверена или стала известна по службе или работе, если эти сведения стали достоянием других лиц, при отсутствии признаков государственной измены, что наказывается арестом на срок от четырех до шести месяцев либо лишением свободы на срок до четырех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового. То же деяние, повлекшее по неосторожности тяжкие последствия, наказывается лишением свободы на срок от трех до семи лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

Использование частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, наказывается штрафом в размере от 100 тысяч до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований указанного Закона, стандартов

аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;

4) принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

5) принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов;

6) применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры.

Аудитор, в отношении которого принято решение о приостановлении его членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе:

1) участвовать в осуществлении аудиторской деятельности;

2) давать рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию лицам, желающим вступить в члены саморегулируемой организации аудиторов;

3) участвовать в работе выборных и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор, в отношении которых принято решение о приостановлении их членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе:

1) заключать договоры оказания аудиторских услуг;

2) вносить влекущие увеличение обязательств аудиторской организации, индивидуального аудитора изменения в договоры оказания аудиторских услуг, заключенные до принятия саморегулируемой организацией аудиторов указанного решения.

Не менее чем за семь рабочих дней до истечения срока, на который приостановлено членство аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов принимает решение о восстановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов либо об их исключении из членов саморегулируемой организации аудиторов.

В отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований Закона об аудите, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору (Федеральная служба финансово-бюджетного надзора) может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Закона, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов;

4) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации аудиторов.

Саморегулируемая организация аудиторов в течение трех рабочих дней со дня, следующего за днем исполнения предписания, обязана проинформировать об исполнении этого предписания уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору в письменной форме.

[Вернуться к началу темы](#)
[Вернуться к оглавлению](#)

Список литературы

1. Алексеева, Г. Н. Сборник задач по теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / Г. Н. Алексеева, Л. В. Пархоменко, Н. А. Зелепукина. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 124 с.
2. Булатов, М. А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М. А. Булатов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 256 с.
3. Волков, Н. Г. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. – «Библиотека журнала «Бухгалтерский учет», 2012 (Документ предоставлен «Консультант Плюс»).
4. Воронин, В. П. Признание международных стандартов аудиторской деятельности в Российской Федерации: терминологический аспект / В. П. Воронин, И. В. Панина. – «Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях», 2015, № 10; «Международный бухгалтерский учет», 2015, № 12; «Бухгалтер и закон», 2015, № 3.
5. Ершова, И. В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации / И. В. Ершова, А. А. Ершов. (Документ предоставлен «Консультант Плюс»).
6. Железнова, Л. М. Сборник задач по теории бухгалтерского учета: учеб. пособие для вузов/ Л. М. Железнова. – 2-е изд., стер. – М.: Издательство «Экзамен», 2003. – 176 с.
7. Иосифова, О. Н. Практикум по бухгалтерскому финансовому учёту. Ч. I: учеб. пособие / О. Н. Иосифова. – Волгоград: ВолгГТУ, 2005. – 72 с.
8. Кошелев, Я. С. Комментарий к Федеральному закону от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» / Я. С. Кошелев, А. А. Воронцова (Подготовлен для системы «Консультант Плюс»)
9. Крутякова, Т. Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Практическое пособие для бухгалтеров / Т. Л. Крутякова. – М.: «Ай Си Групп», 2012. (Документ предоставлен Консультант Плюс)
10. Макарьева, В. И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету / В. И. Макарьева, Е. В. Орлова. – «Книги журнала «Налоговый вестник», 2012 (Документ предоставлен «Консультант Плюс»).
11. Рябова, М. А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М. А. Рябова, Н. А. Богданова. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – 158 с.
12. Сборник задач по дисциплине «Бухгалтерский финансовый учет» для студентов, обучающихся по специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / сост.: Л. Г. Лопастейская, Н. А. Богданова. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 127 с.

13. Тюленева, Т. А. Налоги и налогообложение [Электронный ресурс]: учеб. пособие для студентов направления подготовки 38.03.01 «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Т. А. Тюленева; ФГБОУ ВПО «Кузбас. гос. техн. ун-т им. Т. Ф. Горбачева». – Кемерово, 2014.

[Вернуться к оглавлению](#)