

УДК 657
ББК 65.052
М75

Об авторе:

Молчанов С. С. — преподаватель Международной школы бизнеса (IBS) РЭА им. Плеханова, Финансовой академии при Правительстве РФ, программ MBA в институтах «Мирбис» и «Синергия». Ведущий специалист по налоговым программам АССА тренинговой компании «Accountancy Tuition Centre International». Приглашенный специалист по проведению курсов по бухгалтерскому учету и налогообложению для сотрудников фирмы «ПрайсвотерхаусКупере», «KPMG».

Молчанов С. С.

М 75 Бухгалтерский учет за 14 дней. Экспресс-курс / С. С. Молчанов. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Эксмо, 2009. — 416 с. — (Сделай себя сам).

ISBN 978-5-699-30739-5

Перед вами уникальное учебное пособие (три в одном), которое позволит вам освоить бухгалтерский учет в кратчайшие сроки и с удовольствием! Здесь вы найдете курс из 14 разделов, содержащий более 200 наглядных и занимательных примеров, 100 задач с ответами и даже чистые страницы для своих записей и решений. В пятом издании книги все продумано до мелочей, чтобы вам было максимально приятно и удобно с ней работать. Закрепляйте свои знания, решайте задачи и делайте заметки прямо в книге!

Книга будет полезна как начинающим, так и опытным бухгалтерам. Те, кто лишь осваивает эту профессию, могут использовать ее в качестве самоучителя, так как курс начинается с азов и все сложные моменты рассматриваются на простых примерах. Если вы уже опытный бухгалтер, то эта книга также должна вам понравиться, поскольку весь материал приведен с учетом нормативной базы по состоянию на 1 февраля 2009 года. Это поможет вам быстро обновить ваши прежние знания без лишних временных потерь.

Книга адресована всем, кто изучает теорию и практику бухгалтерского учета, бухгалтерам, руководителям организаций, а также студентам и преподавателям высших и средних специальных учебных заведений соответствующего профиля.

УДК 657
ББК 65.052

Учебное издание

Молчанов Сергей Сергеевич

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗА 14 ДНЕЙ

Экспресс-курс

Директор редакции И. Федосова

Ответственный редактор Т. Скуратова. Редактор Г. Лесина
Художественный редактор Е. Брынчик. Технический редактор Л. Зотова
Компьютерная верстка С. Терентьева. Корректор Л. Фильцер

ООО «Издательство «Эксмо»
127299, Москва, ул. Клары Цеткин, д. 18/5. Тел. 411-68-86, 956-39-21.
Ноте раде: «лмм.еквто.ги Е-таН: lnto@ек5то.ги

Подписано в печать 13.01.2009. Формат 70х90 1/16-
Гарнитура «Тайме». Печать офсетная. Бумага офсетная.
Усл. печ. л. 30,42+0,125 вкл. Доп. тираж 6000 экз. Заказ №2133

Отпечатано о готовых файлов заказчика в ОАО «ИПК
«Ульяновский Дом печати». 432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14

ISBN 978-5-699-30739-5

© ООО «Издательство «Эксмо», 2009

СОДЕРЖАНИЕ

БЛАГОДАРНОСТИ	12
ОТ АВТОРА	13
СТРУКТУРА КНИГИ	14
1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ФУНКЦИЯ БИЗНЕСА	
ОТЛИЧИЯ ОТ ДРУГИХ ВИДОВ УЧЕТА.....	
Назначение учета. Пользователи учетной информации.....	16
Назначение учета	16
Пользователи учетной информации	17
Бухгалтерский и управленческий учет. Основные акценты	18
Налоговый учет	25
Уровни нормативного регулирования бухучета	27
Терминология	28
<i>Вопросы для обсуждения, задачи</i>	30
2. УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА. КЛАССИФИКАЦИЯ ИМУЩЕСТВА ФИРМЫ	
Уставный капитал и обязательства фирмы	36
Классификация капитала и обязательств	37
Собственные средства	37
Займы и кредиты	39
Соотношение между собственными и заемными средствами	40
Кредиторская задолженность	40
Классификация имущества фирмы	41
Внеоборотные и оборотные активы	41
Базовое правило оценки статей актива баланса	44
Первоначальная и текущая стоимость активов	44
Дата составления баланса	44
Терминология	44
Нормативные документы	45
<i>Вопросы для обсуждения, задачи</i>	46
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Форма представления внеоборотных активов в балансе	56
Нематериальные активы: определение и состав	57
Что относится к нематериальным активам	57
В каких случаях имущество компании можно отнести к нематериальным активам	58
Материальные активы: оценка и отражение в балансе	59
Представление нематериальных активов в балансе	59

Определение первоначальной стоимости НМА при их покупке.	60
Определение первоначальной стоимости НМА в других случаях	61
Определение срока использования НМА. Амортизация НМА.	61
Основные средства: определение и состав.	62
Что включается в состав основных средств.	62
Условия учета актива в качестве основного средства.	62
Основные средства: первоначальная стоимость.	63
Отражение основных средств в балансе.	63
Определение первоначальной стоимости при покупке основного средства.	63
Определение первоначальной стоимости основных средств в других случаях.	64
Основные средства: изменение стоимости и переоценка.	65
Изменение балансовой стоимости основных средств.	65
Переоценка основных средств.	65
Налоговые последствия переоценки основных средств.	70
Амортизация основных средств.	71
Амортизируемые основные средства.	71
Порядок и методы начисления амортизации.	72
Начисление амортизации по основным средствам, бывшим в эксплуатации	74
Незавершенное строительство.	74
Состав незавершенного строительства.	74
Хозяйственный и подрядный способы строительства	75
Доходные вложения в материальные ценности.	76
Долгосрочные финансовые вложения.	76
Состав финансовых вложений.	76
Представление и оценка ценных бумаг в балансе.	77
Особые правила для котирующихся акций.	78
Отражение в учете выданных долгосрочных займов.	79
Учет вкладов в совместную деятельность.	79
Терминология.	80
Нормативные документы.	81
<i>Вопросы для обсуждения, задачи.</i>	<i>82</i>
4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ.	92
Форма представления оборотных активов в балансе.	92
Первоначальная стоимость сырья и материалов.	93
Списание сырья и материалов. Оценка остатка.	94
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей.	96
Затраты в незавершенном производстве.	96
Готовая продукция и товары для перепродажи.	97
Товары отгруженные.	97
Расходы будущих периодов.	98
Равномерное списание расходов будущих периодов.	99
Списание расходов будущих периодов пропорционально объему выпущенной продукции.	99

НДС по приобретенным ценностям	100
Дебиторская задолженность.	102
Состав дебиторской задолженности.	102
Резерв сомнительных долгов.	102
Краткосрочные финансовые вложения.	105
Денежные средства.	106
Терминология.	106
Нормативные документы.	107
Вопросы для обсуждения, задачи.	108
5 БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	112
Форма представления капитала и резервов в балансе.. . . .	112
Уставный капитал.	113
Собственные акции, выкупленные у акционеров.	113
Добавочный капитал.	114
Нераспределенная прибыль.	115
Сущность нераспределенной прибыли.	4Ф
Непокрытый убыток.	116
Резервный капитал.	117
Терминология.	119
Вопросы для обсуждения, задачи.	122
6. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ФИРМЫ.	130
Форма представления обязательств в балансе.	130
Долгосрочные займы и кредиты.	131
Обычные займы и кредиты.	131
Облигационные займы.	132
Краткосрочные займы и кредиты	132
Кредиторская задолженность	132
Поставщики и подрядчики.	132
Задолженность перед персоналом организации.	133
Задолженность перед государственными внебюджетными фондами	133
Задолженность по налогам и сборам.	134
Прочие кредиторы.	134
Задолженность перед участниками по выплате доходов.	134
Доходы будущих периодов.	135
Доходы, полученные вперед	135
Безвозмездно полученные ценности.	136
Недостачи прошлых лет.	137
Резервы предстоящих расходов	138
Терминология.	139
Нормативные документы.	139
Вопросы для обсуждения, задачи.	140

СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ. МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ И КАССОВЫЙ МЕТОД	148
Счета бухгалтерского учета	148
Структура типового счета бухгалтерского учета	148
Отражение операций на активных счетах бухгалтерского учета	149
Отражение операций на пассивных счетах бухгалтерского учета	150
Подводя итоги: структура активных и пассивных счетов	151
Система двойной записи	151
Основные принципы системы двойной записи	151
Начальное и конечное сальдо счета. Обороты по счетам	155
Счета доходов и расходов	155
Метод начисления и кассовый метод	157
Отражение доходов по методу начисления и по кассовому методу	157
Отражение расходов по методу начисления и по кассовому методу	158
Терминология	159
Вопросы для обсуждения, задачи	162
ПЛАН СЧЕТОВ. ТИПОВЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ	172
План счетов бухгалтерского учета	172
Структура Плана счетов	172
Содержание Плана счетов	173
Учет вложений во внеоборотные активы	176
Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	176
Учет затрат организаций	179
Счета отражения затрат для производственных организаций	179
Типовые проводки производственного цикла	184
Счета отражения затрат для торговых организаций	186
Типовые проводки для торговых организаций	188
Счета отражения затрат для предприятий сферы услуг	190
Учет расчетов организации	190
Счета по учету расчетов (60—79)	190
Учет финансовых результатов	192
Счета финансовых результатов (90—99)	192
Вопросы для обсуждения, задачи	196
ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ. ВЫРУЧКА	210
Выручка от продажи товаров, работ, услуг	210
Отчет о прибылях и убытках	210
Обычные виды деятельности фирмы	210
Счета для учета выручки	211
Отражение финансового результата от продаж	212
Два метода расчета выручки	213
Учет выручки по методу начисления	215
Момент признания выручки	215
Определение обязательств по НДС	215

Правила учета выручки по договорам с особым переходом права собственности.	217
Определение выручки при выдаче коммерческого кредита.	218
Бартерные сделки.	219
Определение выручки по сделкам в условных единицах.	220
Определение выручки по договорам комиссии.	221
Определение выручки по договорам строительного подряда.	224
Влияние скидок на выручку.	224
Выручка и возврат товаров.	224
Терминология.	225
<i>Вопросы для обсуждения, задачи.</i>	<i>226</i>
10. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ. СЕБЕСТОИМОСТЬ, КОММЕРЧЕСКИЕ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РАСХОДЫ	234
I Форма представления расходов по обычным видам деятельности	234
Отчет о прибылях и убытках.	234
Методы учета расходов.	235
I Состав расходов по обычным видам деятельности	235
Материальные расходы.	236
Расходы на оплату труда.	237
Отчисления на социальные нужды.	238
Амортизация.	238
Прочие расходы по основным видам деятельности.	238
НДС и расходы.	239
Как списать расходы производственных фирм	240
Метод полной себестоимости.	240
Метод сокращенной себестоимости.	241
Как списать расходы торговых фирм.	242
Коммерческие расходы.	244
Коммерческие расходы производственных фирм	244
Коммерческие расходы торговых фирм	245
Управленческие расходы.	246
Прибыль (убыток) от продаж.	247
Закрывание счета 90 «Продажи».	247
Терминология.	248
Нормативные документы.	248
<i>Вопросы для обсуждения, задачи.</i>	<i>250</i>
11. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ. ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ.	254
Форма представления прочих доходов и расходов.	254
Отчет о прибыли и убытках.	254
Проценты к получению и уплате.	255
Проценты к получению.	255
Проценты к уплате.	256

Доходы от участия в других организациях	257
Доходы от совместной деятельности.	231
Доходы от участия в других компаниях	258
Прочие доходы и расходы	259
Сдача имущества в аренду.	259
Передача прав на патенты.	259
Продажа основных средств.	260
Резерв под снижение стоимости материальных ценностей.	261
Резерв по сомнительным долгам.	262
Штрафы и пени	263
Возмещаемые убытки.	263
Прибыль/убытки прошлых лет, выявленные в текущем году.	264
Безвозмездно полученное имущество.	264
Списание кредиторской задолженности	266
Курсовые разницы.	266
Закрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы».	267
Терминология	267
<i>Вопросы для обсуждения, задачи.</i>	268
12. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ.	280
Форма представления налоговых обязательств.	280
Отчет о прибылях и убытках.	280
Налог на прибыль: условный и фактический.	281
Постоянное налоговое обязательство.	283
Постоянный налоговый актив.	284
Отложенные налоговые обязательства.	285
Отложенные налоговые активы.	288
Терминология.	292
Нормативные документы.	293
<i>Вопросы для обсуждения, задачи.</i>	294
13. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.	298
Отчет о движении денежных средств — что это такое?	298
Движение средств по текущей деятельности.	302
Отчет о движении денежных средств	302
Средства, полученные от покупателей и заказчиков.	303
Прочие доходы.	303
Суммы, направленные на оплату приобретенных товаров, услуг, сырья и иных оборотных активов.	303
Суммы, направленные на оплату труда	303
Суммы, направленные на выплату дивидендов, процентов.	304
Суммы, направленные на расчеты по налогам и сборам.	304
Прочие расходы.	304
Движение средств по инвестиционной деятельности.	304
Отчет о движении денежных средств	304

Движение средств по финансовой деятельности.	306
Отчет о движении денежных средств	306
Вопросы для обсуждения, задачи.	308
14. ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ.	
ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ОТЧЕТНОСТИ.	314
Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).	314
Раздел «Нематериальные активы».	314
Нематериальные активы	316
Раздел «Основные средства»	317
Основные средства.	319
Раздел «Доходные вложения в материальные ценности».	320
Доходные вложения в материальные ценности.	321
Раздел «Расходы на НИОКР».	321
Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.	322
Раздел «Расходы на освоение природных ресурсов»	322
Раздел «Финансовые вложения»	323
Финансовые вложения.	323
Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»	
Дебиторская и кредиторская задолженность.	324
Раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)».	325
Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат).	326
Пояснительная записка	327
Сведения о деятельности фирмы.	328
Чрезвычайные события.	329
Деловая активность фирмы.	330
Изменения в учетной политике	330
Финансовая деятельность.	331
Инвестиционная деятельность	331
Информация о связанных сторонах.	331
События после отчетной даты	332
Общие положения.	332
События, возникшие на отчетную дату	333
События, возникшие после отчетной даты	334
Терминология.	335
Нормативные документы.	335
Вопросы для обсуждения, задачи.	336
15. ОТВЕТЫ НА ЗАДАЧИ.	338
АЛФАВИТНО-ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ	410

ОТ АВТОРА

Дорогие читатели!

| Книга, которую вы держите в руках, — результат моих десятилетних размышлений и экспериментов по обучению студентов бухгалтерскому учету.

Меня всегда удивляло то, что большинству моих учеников бухгалтер заведомо представлялся крайне скучной и сложной дисциплиной. Не меньшим «открытием» стало и то обстоятельство, что многие студенты, уже проходившие основы учета и умеющие писать проводки, делали это чисто механически, совершенно не понимая, почему используются те или иные счета.

Причина такого отношения к предмету обнаружилась довольно скоро: я нашел большинство книг совершенно несостоятельными с точки зрения логики подачи материала, поскольку они, как правило, рассчитаны не на новичков. В них много проводок, но мало объяснений, а примеры скучны и громоздки.

Работая над каждой главой этой книги, я все время спрашивал себя: «Если бы это был учебник, по которому мне предстояло учиться в первый раз, как в нем должен быть представлен материал, чтобы он был мне понятен? В какой последовательности должны располагаться главы и разделы, чтобы мне было легко ориентироваться?»

Создавая каждый пример и задачу, я думал: «А было бы мне самому интересно читать и делать их в классе?» Так появились на свет ЗАО «Винни-Пятачок», производственная фирма «Суперкастрюля», ОАО «Торговый дом Кота Базилио» и химистка Аль-Ад-Дина.

Пусть вас, не смущают кажущаяся простота изложения и несерьезные примеры и ситуации. Дойдя до последнего раздела, вы убедитесь, что книга детально раскрывает бухгалтерский учет всех основных хозяйственных операций и принципы составления финансовой отчетности. Я надеюсь, вы получите настоящее удовольствие от изучения этой совсем не скучной и не такой уж сложной экономической Дисциплины.

Желаю вам приятного чтения и успешного освоения предмета!

Сергей МОЛЧАНОВ

P8

Благодаря коммерческому успеху моих книг «Бухгалтерский учет за 14 дней», «Налоги за 14 дней», «Налоги: расчет и оптимизация» я имею счастливую возможность стать инициатором благотворительной акции «Доброе дело», которую, я надеюсь, поддержат другие авторы, читатели и само издательство «Эксмо». Начиная с этой книги часть авторского гонорара от моих книг будет перечисляться на цели адресной помощи инвалидам по зрению, брошенным детям и животным.

Подробнее об акции «Доброе дело» вы сможете прочитать на с. 414—416 этой книги и на моем сайте в Интернете по адресу: www.molchanov.biz

СТРУКТУРА КНИГИ



В главе 1 разбираются различия между бухгалтерским, управленческим и налоговым учетом. Вводятся понятия постоянных и переменных расходов. Объясняются базовые принципы расчета амортизации и точки нулевой прибыли, а также составления основных бухгалтерских форм отчетности.

В главе 2 объясняется, как может выглядеть баланс вновь созданной организации. Вводятся понятия активов, уставного капитала и обязательств и дается их классификация. Здесь же определяется базовое правило оценки статей активов баланса, уточняются даты составления баланса.

В главе 3 подробно разбираются правила отражения в балансе так называемых внеоборотных активов, к которым в первую очередь относятся нематериальные активы и основные средства. Особое внимание уделено принципам определения первоначальной, стоимости внеоборотных активов, а также способам их амортизации и переоценки. Здесь же изучаются правила отражения незавершенного строительства и долгосрочных вложений в балансе.

В главе 4 объясняются принципы отражения в балансе так называемых оборотных активов. Изучаются методы ЛИФО, ФИФО, средневзвешенной для списания сырья, материалов и товаров, а также принципы списания расходов будущих периодов и создания резерва плохих долгов.

В главе 5 разбирается форма представления капитала и резервов в балансе, объясняется сущность нераспределенной прибыли, непокрытого убытка и резервного капитала. Также объясняется, в каких случаях возникает добавочный капитал и как он может быть использован организацией.

В главе 6 речь идет об обязательствах фирмы, которые подразделяются на две большие группы, а именно, займы (и кредиты) и кредиторскую задолженность. Также разбираются доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов и платежей.

В главе 7 разбираются сущность бухгалтерских счетов и их структура, рассматриваются понятия «сальдо», «оборот» счета. Подробнейшим образом объясняется принцип двойной записи. Заключительная часть главы посвящена разбору метода начисления и его отличию от кассового метода.



Глава 8 посвящена разбору структуры и содержания Плана счетов бухгалтерского учета. Отдельно рассматриваются счета по учету капитальных вложений, счета производственных затрат, счета расчетов, счета финансовых результатов. В заключение главы приводятся проводки для типовых циклов производства и продаж.

В главе 9 подробнейшим образом разбирается процесс учета процесса реализации фирмой своей продукции (товаров, услуг). Объясняются также особые случаи реализации, например, реализация по договорам мены, по посредническим договорам. Примеры к главе иллюстрируют учет продаж с начала и до конца.

Глава 10 объясняет принципы учета расходов, образующих себестоимость проданной продукции (товаров, услуг). Часть главы посвящена двум методам отражения затрат: методам полной и сокращенной себестоимости. Разбираются также учет коммерческих и управленческих расходов, определение результата от продаж.

Глава 11 раскрывает правила учета прочих доходов и расходов, а именно: процентов, доходов от участия в других организациях, арендных доходов и расходов, доходов и расходов, связанных с продажей основных средств, штрафов и пеней, убытков прошлых лет, курсовых разниц. Также разбираются расходы по созданию резерва сомнительных долгов.

В главе 12 объясняются принципы отражения обязательств по налогу на прибыль в бухгалтерском учете. Вводятся понятия постоянных налоговых активов и обязательств, а также отложенных налоговых активов и обязательств. Комплексные примеры самым подробным образом иллюстрируют принципы расчета и отражения в учете вышеупомянутых показателей.

Глава 13 полностью посвящена важнейшей составной части бухгалтерской отчетности — отчету о движении денежных средств. Сквозной пример показывает последовательность формирования данного отчета и объясняет составляющие всех трех основных разделов отчета.

В главе 14, которая завершает книгу, приводится пример формы № 5 приложения к балансу, объясняется, что такое учетная политика организации. Окончание главы посвящено отражению в отчетности событий, произошедших после отчетной даты.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ФУНКЦИЯ БИЗНЕСА. ОТЛИЧИЯ ОТ ДРУГИХ ВИДОВ УЧЕТА

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с назначением бухгалтерского учета.
2. Рассмотреть сходство и различия между бухгалтерским, управленческим и налоговым видами учета.
3. Определить уровни нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Бухгалтер — одна из древнейших, престижнейших профессий. Одним из авторов научного обоснования бухгалтерского учета ученые считают друга Леонардо да Винчи, профессора математики Луку Пачоли. Специалисты ставят его в один ряд с Ломоносовым, Коперником, Декартом.

НАЗНАЧЕНИЕ УЧЕТА. ПОЛЬЗОВАТЕЛИ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

Назначение учета

В самом общем смысле под учетом понимается процесс сбора, отражения и анализа информации, позволяющий лицам, которые пользуются ею, формировать обоснованные суждения и принимать компетентные решения.

Учет является одной из вспомогательных функций бизнеса и прямо не способствует притоку денежных средств. Тем не менее выгода от работы учетных подразделений намного превышает затраты на их содержание. Эта выгода определяется принятием рациональных экономических решений на основе информации бухгалтерского и управленческого учета. Если учетная информация не способствует принятию таких реше-

ний, значит, ее сбор — пустая трата времени и денег, о чем будет сказано в завершении этой главы.

Система учета включает в себя следующие компоненты:

- 1) нахождение и сбор финансово-экономической информации;
- 2) систематизированную запись собранной информации;
- 3) анализ и интерпретацию полученной информации;
- 4) составление отчетности.

Забегая вперед, заметим, что бухгалтерский учет сконцентрирован прежде всего на 1-м, 2-м и 4-м компонентах, а управленческий — на 3-м.

Пользователи учетной информации

Данные учета служат и для удовлетворения информационных потребностей различных групп пользователей:

- руководство (менеджмент) фирмы — принимает управленческие решения на основе учетной информации, планирует товарные и денежные потоки, контролирует затраты компании;
- инвесторы — в зависимости от полученных учетных данных определяют, стоит ли им покупать, хранить или продавать акции фирмы;
- банки и кредиторы — оценивают степень риска и целесообразность предоставления займов компании;
- поставщики — определяют способность фирмы своевременно оплатить счета;
- государственные органы — регулируют деятельность предприятия через налогообложение или выделение бюджетных средств. Важным также является сбор показателей для государственной статистики.

У каждой из вышеназванных групп пользователей финансовой информации есть свои требования к ее содержанию и построению. Поэтому существуют три вида учета:

- 1) бухгалтерский;
- 2) налоговый;
- 3) управленческий.

БУХГАЛТЕРСКИЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ОСНОВНЫЕ АКЦЕНТЫ

Различия между бухгалтерским и управленческим учетом покажем на примере 1-1 (для наглядности и простоты все суммы будут указаны не в рублях, а в евро, без налога на добавленную стоимость).

ПРИМЕР 1-1

*Базовая
бухгалтерская
терминология*

Предположим, что вы посетили казино и выиграли сумму, эквивалентную 5700 евро, после чего решили купить машину и устроиться на работу в частный таксопарк. Вы покупаете машину за 5150 евро, платите еще 60 евро за бензин, а также приобретаете страховой полис на год за 240 евро.

С точки зрения бухгалтерского **учета** вы приобрели основное средство (машину) за 5150 евро, потратили 60 евро на оборотный актив (бензин), а также произвели расход будущих периодов (оплатили полис) в сумме 240 евро. После чего у вас остался оборотный актив (деньги) в размере 250 евро. Результат произведенных операций можно представить в виде **табл. 1-1**.

Таблица 1-1

Упрощенная форма бухгалтерского баланса

Статьи учета	Сумма, евро
Основное средство (машина)	5 150
Расход будущих периодов (предоплата страховки)	240
Оборотный актив ¹ (бензин)	60
Оборотный актив (денежные средства)	250
Всего активов:	5 700
Сумма средств владельца, инвестированных в бизнес	5 700

Продолжим пример 1-1 в контексте управленческого учета.

¹ Под активами организации в самом общем смысле понимается ее имущество. Активы могут быть оборотными, если срок их службы не превышает одного года (бензин), и внеоборотными, если они служат более одного года (машина).

ПРИМЕР 1-2

Классификация расходов на постоянные, условно- постоянные и переменные

Итак, вы оказались за рулем своей машины. Что же дальше?

Допустим, что вы подписали контракт с частным таксопарком, по которому вы становитесь его работником за 25% от полученной вами выручки (определенной в размере 0,2 евро за 1 км). Кроме того, вы должны будете уплачивать 50 евро в месяц за аренду радиопередатчика, а также самостоятельно оплачивать расходы на ремонт и обслуживание автомобиля (примерно 250 евро в год).

Нетрудно заметить, что некоторые расходы будут расти вместе с увеличением пробега автомобиля. Отличной иллюстрацией таких расходов может послужить расход топлива — он будет высоким при большом объеме поездок и сравнительно малым в часы относительного бездействия. Это так называемые **переменные** расходы, которые возрастают или уменьшаются прямо пропорционально росту или уменьшению объема бизнеса.

Другие расходы, наоборот, будут неизменными (или почти неизменными). Так, стоимость аренды радиопередатчика не зависит от пройденного автомобилем километража. Это пример **постоянных расходов**.

Следовательно, с точки зрения управленческого учета, который связан в первую очередь с поведением затрат, все расходы вашего бизнеса разделяются на:

1) постоянные и условно-постоянные, к которым относятся:

- аренда радиопередатчика;
- ремонт (данный вид расхода зависит от пробега автомобиля, не все-таки не в такой степени, как расходы на бензин. Поэтому этот расход классифицируется как **условно-постоянный**);
- страховка;
- амортизация (объяснено в **примере 1-3**);

2) переменные, к которым относятся:

- топливо;
- платеж таксопарку.

В примере 1-1 автомобиль показан в бухгалтерском учете как основное средство. Поясним, что под основными средствами в бухгалтерском учете понимается имущество, имеющее материальную форму, которое предприятие предполагает использовать в течение периода, **превышающего 1 год**. Имущество, не предназначенное для столь длительного использования (например бензин), классифицируется в бухгалтерском учете в качестве оборотных **активов**. А что представляет собой амортизация в бухгалтерском учете?

ПРИМЕР 1-3

Понятие амортизации

Первоначальная стоимость автомобиля в бухгалтерском учете равна стоимости его приобретения — в нашем случае 5150 евро. Предположим, что вы будете эксплуатировать автомобиль в течение пяти лет, после чего продадите его на детали за 150 евро. Это значит, что потеря стоимости автомобиля за эти годы составит 5000 евро (5150 - 150). Такая потеря стоимости основного средства в бухгалтерском учете называется его **износом**, или **амортизацией**. В бухгалтерском учете износ (амортизация) автомобиля составит 1000 евро ежегодно.

Владельцы автомобиля знают, что новая машина теряет в стоимости быстрее, чем подержанная, т.е. в реальной жизни было бы неверным считать, что каждый год машина дешевеет на одну и ту же сумму, равную 1000 евро. Однако в бухгалтерском учете **линейный метод равномерного начисления износа** (амортизации) является самым популярным из-за своей простоты.

Если в конце срока эксплуатации вам не удастся продать машину за 150 евро, то износ за пятый год составит 1150 евро (1000 + 150), где 150 евро — неправильная оценка стоимости возможной продажи.

Вернемся к управленческому учету и посмотрим, насколько выгодным для вас обещает быть данный бизнес и как скоро вы сможете окупить произведенные затраты.

ПРИМЕР 1-4

Классификация расходов, точка нулевой прибыли

Как упоминалось выше, с точки зрения управленческого учета все расходы разделяются на две категории:

1) **постоянные и условно-постоянные**, в том числе:

- аренда радиопередатчика — 600 евро в год (50 евро x 12 мес);
- ремонт — 250 евро в год;
- страховка — 240 евро в год;
- амортизация автомобиля — 1000 евро в год (см. пример 1.-3).

Итого постоянных и условно-постоянных расходов: 2090 евро в год;

2) **переменные** на 1 км полезного пробега, в том числе:

- топливо (предположим, что его расход составляет 0,06 евро на 1 км полезного пробега);
- платеж таксопарку — 25% от выручки, или 0,05 евро (0,2 евро x 25%).

Всего переменных расходов: 0,11 евро на 1 км полезного пробега.

Итак, получая с клиента 0,2 евро за 1 км полезного пробега, мы знаем, что 0,11 евро идет на покрытие переменных расходов, а 0,09 евро — на покрытие постоянных и условно-постоянных затрат.

Чтобы определить точку безубыточности, необходимо рассчитать годовую сумму всех ожидаемых постоянных и условно-постоянных расходов в евро и разделить ее на 0,09.

Результат — количество километров, которое должна проехать машина, прежде чем окупятся постоянные, условно-постоянные и переменные расходы (**точка нулевой прибыли**). В нашем примере точка нулевой прибыли равна 23 222 км ($2090 : 0,09$).

Это значит, что, когда машина с пассажирами проедет 23 222 полезных километра, за каждый из которых вам заплатят 0,2 евро, полученная выручка будет равна сумме всех затрат бизнеса, т.е. будет достигнута точка нулевой прибыли. Начиная с 23 223-го километра бизнес станет приносить прибыль.

Возвратимся к бухгалтерскому учету и посмотрим, чем вы будете располагать на конец первого года при условии, что ваша машина «накрутила» 20 000 км полезного пробега.

ПРИМЕР 1-5

*Отчет
о прибылях
и убытках.
Отчет
о движении
денежных
средств*

Таблица 1-2

Упрощенная форма бухгалтерского отчета о прибылях и убытках, евро

Показатель	Расчет	Сумма
Доходы:		
Выручка от клиентов	$20\ 000\ \text{км} \times 0,2\ \text{евро}$	4 000
Расходы*:		
Аренда радиопередатчика		(600)
Ремонт машины		(250)
Страховка		(240)
Амортизация		(1 000)
Бензин	$0,06\ \text{евро} \times 20\ 000\ \text{км}$	(1 200)
Отчисления таксопарку — 25%	$25\% \times 4\ 000\ \text{евро}$	(1 000)
Всего расходов:		(4 290)
Убыток		(290)

* Здесь и далее суммы расходов и убытков указываются в круглых скобках.

Теперь рассчитаем сумму ваших денежных средств на конец года (табл. 1-3).

Таблица 1.3

**Упрощенная форма бухгалтерского отчета
о движении денежных средств, евро**

Начальный остаток	250
Плюс поступления:	
Клиенты	4 000 (0,2 евро × 20 000 км)
Минус оплата:	
Бензин	(1 200) = 0,06 евро × 20 000 км
Отчисления таксопарку — 25%	(1 000) = 0,05 евро × 20 000 км
Ремонт	(250)
Аренда радиопередатчика	(600)
Конечный остаток	1 200

Из табл. 1-3 видно, что ваши денежные средства по данным бухгалтерского учета возросли с 250 до 1200 евро. Отсюда можно сделать вывод, что дела идут успешно, так как налицо прирост денежной наличности. Однако из расчета прибыли, а также по данным управленческого учета видно, что точка нулевой прибыли (23 222 км) еще не достигнута, т.е. бизнес пока убыточен.

Эти, казалось бы, противоречивые выводы объясняются внимательным рассмотрением всех данных бухгалтерского учета, а не только информации о приросте денежных средств. Стоимость автомобиля за первый год снизилась в бухгалтерском учете на 1000 евро, страховка (240 евро) также была списана в расходы. При этом вам не пришлось нести никаких дополнительных денежных расходов. Отсюда становится логичным рост денежных средств при общей убыточности бизнеса. Обобщенно это выглядит так:

Падение стоимости автомобиля	(1 000)
Списание страховки в расходы	(240)
Чистый прирост денежных средств	950
Разница (убыток)	(290)

То есть роста денежных средств за первый год оказалось недостаточно, чтобы компенсировать износ автомобиля и списание страховки в расходы.

А теперь сравним имущество вашего бизнеса на старте и спустя год работы (**табл. 1-4**).

Таблица 1-4

Бухгалтерские балансы в упрощенной форме

Активы на старте		Активы спустя год работы	
Основное средство (машина)	5 150	Основное средство (машина)	4 150
Расход будущих периодов (страховка)	240	Расход будущих периодов (страховка)	0
Оборотный актив (бензин)	60	Оборотный актив (бензин)	60*
Оборотный актив (денежные средства)	250	Оборотный актив (денежные средства)	1 200
Итого активов:	5 700	Итого активов:	5 410
Сумма средств владельца, инвестированных в бизнес	5 700	Сумма средств владельца, вложенных в бизнес с учетом полученного убытка	5 410 (5 700 — 290)

* Исходя из допущения, что неснижаемый запас бензина равен 60 евро.

Итак, **бухгалтерским** учетом была представлена следующая информация:

- 1) **об имуществе (активах)** бизнеса и" об источниках его средств (т.е. о том, кто сделал вложения в бизнес). Эта информация представляется в виде таблицы на конкретные даты (так называемые отчетные даты) и называется бухгалтерским балансом (см. **табл. 1-1** и **1-4**)¹.
- 2) **о прибыли или убытках** бизнеса за определенный период (в нашем примере — за год). В отличие от баланса, который составляется **на конкретную** дату, отчет о прибылях и убытках (см. табл. 1-2) включает в себя данные о доходах и расходах бизнеса **нарастающим итогом**².

¹ Можно сказать, что баланс — это фотография бизнеса на определенную дату, которая показывает все его активы, а также всех лиц, которым эти активы принадлежат (в нашем примере все имущество принадлежало одному лицу, а именно — вам).

² Проводя аналогию с автомобилем, который едет из пункта А в пункт Б, можно сказать, что балансы составляются на месте в каждом из пунктов, а отчет о прибылях и убытках будет напоминать путевой журнал по всему маршруту следования.

- 3) о движении денежных средств** бизнеса (см. табл. 1-3). Как уже говорилось выше, поступления и траты денежных средств необязательно совпадают с доходами и расходами бизнеса, и прирост денежных средств не всегда означает, что бизнес оказался прибыльным.

Три вышеупомянутых отчета (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств) являются основными в бухгалтерском учете. Не будет преувеличением сказать, что эти отчеты являются основным итогом деятельности бухгалтера в любой организации. Безусловно, данные бухгалтерского учета обладают высокой ценностью, особенно для инвесторов, кредиторов, государственных органов (т.е. внешних пользователей). Но достаточно ли этих данных для оперативного и эффективного управления бизнесом? Нет, этих данных недостаточно.

В фокусе **управленческого учета** оказались:

- 1) разделение расходов организации на **постоянные** и **переменные**. Для обычного бухгалтера подобная классификация не имеет большого значения, поскольку его задача — правильно определить общую величину расходов. Для специалиста в области управленческого учета — это исходный пункт для анализа, ведь от соотношения постоянных и переменных затрат зависит построение краткосрочных планов развития бизнеса;
- 2) определение доли переменных затрат в выручке за единицу товара (услуги), в данном случае — на 1 км пробега. Эта величина имеет принципиальное значение для правильного ценообразования. Приходится признать, что в **примере 1-1** цена за 1 км проезда была необоснованно низкой, поскольку основная сумма выручки уходила на покрытие исключительно переменных затрат;
- 3) **точка нулевой прибыли**, которая позволяет рассчитать, стоит ли вообще начинать тот или иной бизнес. Так, в **примере 1-1** покупка автомобиля с целью извлечения прибыли была необоснованной, поскольку точка нулевой прибыли оказалась недостижимой.

Таким образом, точка нулевой прибыли является своеобразной меткой, опускаться ниже которой грозит бизнесу разорением. Предварительный расчет этой точки позволяет отказаться от сомнительных проектов до начала инвестирования в них.

Таким образом, данные управленческого учета в первую очередь нужны руководству и менеджерам организации (иными словами, внутренним пользователям) для управления фирмой. С их помощью:

- разрабатываются краткосрочные и долгосрочные планы, прогнозные бюджеты организации;
- принимаются решения о ценообразовании;
- производятся оценка и контроль деятельности организации;
- распределяются ресурсы организации;
- осуществляется поиск путей экономии затрат и повышения конкурентоспособности организации;
- оценивается эффективность деятельности подразделений организации.

Резюмируя, можно сказать, что данные управленческого учета ориентированы на будущее и призваны помочь менеджерам внутри организации принимать оперативные решения по широкому кругу вопросов экономического характера, в то время как данные бухгалтерского учета в основном интересны внешним пользователям, так как отражают результаты деятельности организации, уже имевшие место в прошлом.

Подробнее о теории и практике управленческого учета можно прочитать в книге: С.С. Молчанов «Управленческий **учет** за **14** дней».

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Анализ сходств и различий между различными видами учета был бы неполным без упоминания о налоговом учете.

Налоговый учет в Российской Федерации ведется только для одного налога — налога на прибыль. Исчисление остальных налогов производится по данным бухгалтерского учета.

Необходимость в налоговом учете (как самостоятельном виде учета) вызвана тем, что правила учета доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учета могут быть различными (хотя очень часто они совпадают).

Поясним различия между бухгалтерским и налоговым учетом на следующем примере.

ПРИМЕР 1-6

*Бухгалтерский
и налоговый
учет*

Используем данные о прибыли бизнеса из **примера 1-5**. Допустим, что согласно Налоговому кодексу РФ аренда радиопередатчика в целях исчисления налога на прибыль не может быть включена в расходы, а износ автомобиля для целей налогообложения в первый год равен не 1000, а 800 евро. Тогда мы получим следующие данные:

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Доходы		
Выручка от клиентов	4 000	4 000
Расходы		
Аренда радиопередатчика	(600)	0
Ремонт машины	(250)	(250)
Страховка	(240)	(240)
Амортизация	(1 000)	(800)
Бензин	(1 200)	(1 200)
Отчисления организации — 25%	(1 000)	(1 000)
Всего расходов	(4 290)	(3 490)
Прибыль (убыток)	(290)	510

Итак, по данным бухгалтерского учета организация осталась в убытке, а по данным налогового учета — получена прибыль, с которой и будет уплачен налог.

Подробнее о налоговом учете можно прочитать в книгах С.С. Молчанова: «**Налоги за 14 дней**», «**Налоги: расчет и оптимизация**».

Сравнительные характеристики различных видов учета

	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Управленческий учет
Пользователи	Владельцы, инвесторы, поставщики, заимодавцы (банки), менеджмент	Налоговые органы	Руководители предприятий и управляющий персонал
Основная задача	Сбор информации для анализа деятельности предприятия и его финансового состояния	Сбор информации для расчета налога на прибыль и других налогов	Сбор информации для оперативного и стратегического планирования и управления деятельностью предприятия
Основные отчеты	Баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств	Налоговые декларации	Разнообразные отчеты по внутренним формам, внутренние сметы, бюджеты
Нормативное регулирование	Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ПБУ и План счетов	Налоговый кодекс РФ	Порядок управленческого учета устанавливается правилами организации

УРОВНИ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Существуют три уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета: верхний, средний и нижний.

Верхний уровень представлен Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», который устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. Сюда же следует отнести Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34-н.

Вторым уровнем регулирования бухгалтерского учета являются многочисленные положения по бухгалтерскому учету отдельных объектов (ПБУ), утверждаемые Минфином России. ПБУ регулируют учет различных активов и обязательств (например, основных средств, запасов, займов и кредитов),

а также общие вопросы бухучета (например, учетную политику организации, бухгалтерскую отчетность и др.).

Документы третьего (нижнего) уровня лишь конкретизируют и раскрывают порядок применения Федерального закона «О бухгалтерском учете» и ПБУ (например, методические указания Минфина по учету основных средств и запасов), а потому не могут противоречить положениям документов более высокого уровня.

Исходя из возможностей и требований нормативных документов первого-третьего уровней организация устанавливает свою **учетную** политику (которая оформляется внутренним приказом).

Для вашего удобства в каждой главе учебника после основных разделов, перед разделом «Терминология» будет приведен список нормативных документов, которые регулируют вопросы, освещенные в данной главе.

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Активы — имущество организации, имеющее как материальную (основные средства, материалы, товары), так и нематериальную форму (исключительные права на открытия, изобретения), которое предназначено для использования в будущем.

Амортизация — потеря стоимости основного средства, **рассчитываемая** как разница между первоначальной стоимостью основного средства и предполагаемой стоимостью его продажи, деленная на срок использования основного средства.

Бухгалтерский учет — система отражения хозяйственных операций с помощью счетов и специальных бухгалтерских регистров. Отдельная функция бизнеса. Регулируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», положениями по бухгалтерскому учету отдельных объектов (ПБУ) и другими документами, утвержденными Минфином России.

Линейный метод равномерного начисления износа — метод начисления износа, при котором амортизация начисляется в одинаковых суммах равномерно в течение всего срока эксплуатации актива.

Налоговый учет — система отражения хозяйственных операций с помощью счетов и специальных налоговых регистров. Правила отражения операций регулируются главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Налоговый учет применяется в целях исчисления налога на прибыль.

Основные средства — имущество, имеющее материальную форму, которое организация предполагает использовать в течение периода, превышающего один год,

Оборотные активы — имущество, не предназначенное для длительного использования (более одного года).

Постоянные затраты — затраты, которые не изменяются вместе с ростом (спадом) бизнеса (активности бизнеса).

Переменные затраты — затраты, которые растут (уменьшаются) вместе с ростом (спадом) бизнеса (активности бизнеса).

Расходы будущих периодов — расходы, произведенные в текущем периоде, но которые будут приносить выгоды и в будущем. Эти расходы не следует путать с обычной предоплатой за услуги. Например, если вы купите абонемент в спортзал на три месяца, то это будет расход будущих периодов, поскольку уплаченные деньги возврату не подлежат. Если же вы переведете авансом платеж за будущие консультационные услуги, то этот платеж будет авансом выданным, так как вы сможете забрать назад свои деньги полностью или частично, если оплаченные авансом услуги не будут вам оказаны или будут оказаны лишь частично.

Релевантность — полезность. Релевантная информация — информация полезная и уместная для принятия решения.

Текущие расходы — затраты, относящиеся только к текущему периоду, например аренда, уплаченная только за текущий месяц.

Точка нулевой прибыли — точка, в которой общие затраты бизнеса равны его общим доходам (выручке).

Управленческий учет — система отражения хозяйственных операций с помощью специальных счетов и регистров, разработанных непосредственно организацией для целей оперативного и стратегического планирования, а также управления деятельностью организации.

Условно-постоянные затраты — расходы, которые не зависят (или зависят в гораздо меньшей степени, чем переменные) от роста (спада) бизнеса (активности бизнеса).

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 1-1

Цель: научиться классифицировать расходы и определять точку нулевой прибыли

1 декабря прошлого года Вова Пончиков выиграл 1 млн руб. в игре «Как стать миллионером». На полученные деньги г-н Пончиков решил открыть ЗАО «Пончик», основным видом деятельности которого является производство и продажа пончиков.

Уставный капитал общества — 1 млн руб. был внесен владельцем на личными. На эти деньги в декабре ЗАО приобрело пончиковый агрегат стоимостью 250 000 руб. Срок эксплуатации агрегата составляет 5 лет, по истечении которых его предполагается продать за 10 000 руб. Оборудование было застраховано от пожара и воровства в декабре прошлого года на весь текущий год. Стоимость годовой страховой премии составила 24 000 руб. Помимо прочего в том же месяце было приобретено 10 000 пластиковых упаковок для пончиков по цене 1 руб. за штуку.

ЗАО арендовало павильон, расположенный у выхода из станции метро «Менделеевская». Годовая аренда за весь следующий год в сумме 120 000 руб. была уплачена в конце декабря текущего года.

ЗАО «Пончик» торжественно открылось 1 января этого года.

После открытия ежемесячные расходы компании составляют:

- зарплата персонала — 50 000 руб.;
- электроэнергия — 10 000 руб.;
- прочие коммунальные услуги — 5000 руб.;
- техобслуживание пончикового агрегата — 5000 руб.

Оплата вышеуказанных расходов производится в конце каждого месяца.

Ежемесячно ЗАО продает 50 000 пончиков, которые отпускаются в упаковке по 5 штук в каждой. При этом на изготовление одной упаковки расходуется сырья и материалов на сумму 6 руб. (помимо стоимости самой упаковки).

Требуется:

1) Составить баланс ЗАО «Пончик» на 1 января текущего года с указанием следующих разделов:

- основное средство,
- текущие активы (по видам активов),
- сумма, инвестированная собственником в бизнес;

2) Рассчитать годовую амортизацию агрегата;

3) Определить, какие расходы относятся к переменным, а какие — к постоянным и условно-постоянным;

4) Рассчитать минимальную цену за 1 упаковку пончиков, при которой ЗАО выйдет на точку нулевой прибыли (НДС в расчетах игнорировать).

5) Указать количество денежных средств у фирмы на 31 декабря текущего года, исходя из того, что цена 1 упаковки пончиков составила 15 руб., а также из того, что в конце года ЗАО снова оплатит страховку (24 000 руб.) и аренду (120 000 руб.) на следующий год.

Расчет сделать по следующей формуле:

Остаток денежных средств на 1 января текущего года + *выручка от продажи пончиков* за год — все расходы, произведенные в денежной форме *[указать суммы по каждому конкретному виду расходов]* = остаток денежных средств на 31 декабря текущего года.

ЗАДАЧА 1-2

Цель: научиться классифицировать расходы и определять точку нулевой прибыли

1 декабря прошлого года фирма «Дон Педро» открыла собственный подъемник на горнолыжном курорте Андорры. Стоимость оборудования для подъемника — 1,5 млн евро. Срок его эксплуатации составляет 7 лет, после чего фирма намерена продать его в Россию за 100 000 евро.

Помимо оборудования на момент открытия фирма имела 20 000 одноразовых пластиковых карточек стоимостью 0,5 евро каждая, которые выдаются горнолыжникам для пользования подъемником в течение одного дня.

К открытию подъемника фирма застраховала оборудование на период с декабря по март включительно. Сумма страховой премии составила 50 000 евро.

За аренду офиса с декабря по март включительно фирма внесла 1 декабря прошлого года 120 000 евро.

В ноябре прошлого года были заказаны и изготовлены рекламные и информационные материалы о фирме и о горнолыжных трассах, всего на сумму 5000 евро (сумма уплачена к открытию). Все эти материалы были использованы к концу марта текущего года.

Расходы фирмы после открытия составили:

- зарплата персонала — 20 000 евро в месяц с декабря по март (не считая дополнительной зарплаты). С апреля по декабрь текущего года зарплата не выплачивалась;
- ремонт и профилактические работы — 7500 евро в месяц с декабря по март. С апреля по декабрь текущего года ремонт не проводился;
- оплата электроэнергии (только в дни работы подъемника) — 3000 евро в сутки;
- зарплата работникам служб спасения и технического мониторинга (только в дни работы подъемника) — 2000 евро в сутки.

Стоимость карточки на пользование подъемником в течение 1 дня — 30 евро.

Среднее количество туристов на подъемнике составляет 500 человек в день.

Требуется:

- 1) Составить баланс фирмы на 1 декабря прошлого года с учетом того, что на счету фирмы в этот день было 100 000 евро.
- 2) Рассчитать годовую амортизацию подъемника.
- 3) Определить, какие расходы относятся к условно-постоянным, а какие — к переменным.
- 4) Рассчитать точку нулевой прибыли (в расчете использовать сумму амортизации за год, поскольку это предприятие с сезонным циклом работы).
- 5) Исходя из того, что количество дней работы подъемника с декабря по март составило 45 дней, определить количество денежных средств у фирмы на 1 апреля текущего года и рассчитать прибыль фирмы на эту дату.

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с понятиями «собственный капитал», «заемные средства» и «кредиторская задолженность».
2. Научиться классифицировать активы (имущество) организации.
3. Получить представление о структуре бухгалтерского баланса.

Активы фирмы (под которыми понимается ее имущество) бухгалтера рассматривает с двух позиций. С одной стороны, необходимо знать их состав, с другой — кто их реальный владелец. Этот подход лежит в основе составления бухгалтерского баланса, в активе которого отражается имущество фирмы в разрезе видов имущества, а в пассиве — те, кому это имущество принадлежит.

УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ФИРМЫ

Для того чтобы начать предпринимательскую деятельность, необходим стартовый капитал — собственный или взятый в долг.

ПРИМЕР 2-1

*Собственный
и заемный
капитал*

Предположим, что, проработав пять лет в такси (см. главу 1), вы достаточно разбогатели и решили организовать свой собственный бизнес. На старте вы располагаете 100 000 евро, которые вы и готовы вложить в собственную компанию. Однако, согласно бизнес-плану, первоначальное вложение должно быть несколько больше, а именно 150 000 евро, иначе ваш бизнес будет неэффективен.

Недостающие 50 000 евро можно привлечь, обратившись в банк за кредитом или предложив кому-то еще стать совладельцем вашего бизнеса (в этом случае отпадает необходимость платить проценты).

Рассмотрим оба варианта.

1) Если сразу после создания фирма обращается в банк за кредитом, то ее бухгалтерский баланс будет выглядеть так:

Статьи баланса	Сумма (в евро)
Денежные средства	150 000
	<u>150 000</u>
Уставный капитал (величина первоначального взноса собственника, его первоначальная доля в активах фирмы)	100 000
Банковский кредит	50 000
	<u>150 000</u>

2) Если вы предложили вашему знакомому стать вашим компаньоном и он согласился внести недостающую сумму, то баланс фирмы будет таким:

Статьи баланса	Сумма (в евро)
Денежные средства	150 000
	<u>150 000</u>
Уставный капитал (величина первоначального взноса собственника, его первоначальная доля в активах фирмы)	150 000
	<u>150 000</u>

Чтобы продолжить карьеру бизнесмена, прежде всего **стоит** разобраться с классификацией капитала, обязательств и активов фирмы, чем мы сейчас и займемся.

КЛАССИФИКАЦИЯ КАПИТАЛА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Собственные средства

Основное место в собственных средствах фирмы занимает **уставный капитал**. Его величина равна стоимости имущества, внесенного собственниками фирмы при ее учреждении. Иными словами, **уставный капитал — это первоначальная доля собственников в активах фирмы**, равная сумме их взносов, сделанных при ее создании.

Имущество, передаваемое учредителями создаваемой фирмы, становится собственностью последней. Передача имущества в

уставный капитал называется **также взносом (вкладом) в уставный капитал.**

В примере 2-1 учредитель произвел взнос в уставный капитал в денежной форме, что вовсе не является обязательным условием — помимо денег вклад в уставный капитал может быть сделан в натуральной форме и в форме имущественных прав. То есть уставный капитал организации может формироваться за счет передачи ей учредителями:

- основных средств (например, автомобиля);
- текущих активов (например, денежных средств);
- ценных бумаг (например, акций);
- имущественных и иных прав, имеющих денежную оценку (например, права аренды офиса).

Необходимо помнить, что вне зависимости от формы взносов в уставный капитал создаваемой фирмы учредители теряют право собственности на передаваемое имущество. Теперь они владеют только акциями (или долями) созданной компании, всем же полученным имуществом владеет и распоряжается только компания.

Вновь созданная фирма является самостоятельным юридическим лицом, а это значит, что ее собственники не отвечают по ее обязательствам и несут риск убытков только в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

ПРИМЕР 2-2

*Элементарный
пример баланса*

Инженер Петр Сачков и повар Георгий Чхеидзе решили организовать собственное предприятие, а именно создать общество с ограниченной ответственностью. Предметом деятельности предприятия должно стать производство и сбыт «умных» кастрюль с программным управлением.

Господин Сачков является владельцем права на изобретение «умной» кастрюли (то есть патента), зарегистрированного в установленном порядке Роспатентом. Согласованная стоимость патента (определенная по договоренности между учредителями) составляет 1,5 млн руб. В свою очередь, господин Чхеидзе располагает суммой в 1,9 млн руб.

Патент г-на Сачкова и наличность г-на Чхеидзе вносятся в уставный капитал по оценке, приведенной выше. В результате уставный капитал предприятия зарегистрирован на сумму 3,4 млн руб., а вступительный баланс их бизнеса по изготовлению радиоуправляемых кастрюль имеет следующий вид:

Актив, млн руб.		Пассив, млн руб.	
Нематериальные активы (патент)	1,5	Капитал	3,4
Оборотные активы (деньги)	1,9		
Итого	3,4	Итого	3,4

Итак, в активе баланса мы видим ресурсы предприятия, то есть то, чем бизнес реально располагает. В пассиве — стоимость долей **тех**, кому эти ресурсы принадлежат (собственников, заимодавцев, кредиторов). В данном случае все принадлежит собственникам.

Обратите внимание, что, после того как Петр и Георгий внесли в уставный капитал предприятия соответственно право на изобретение и деньги, последние стали собственностью фирмы. Иными словами, теперь Петру и Георгию принадлежат сразу все активы предприятия (конечно, пропорционально их долям).

Займы и кредиты

Когда фирма получает денежные средства в долг, то, с одной стороны, у нее возникает имущество (деньги), а с другой — задолженность перед заимодавцем.

Денежные средства, полученные у банков, называются кредитами. А денежные средства, полученные, в долг у других организаций и физических лиц, называются займами.

Заемные средства, как правило, обладают следующими признаками:

- срочностью (то есть выдаются на определенный срок, до истечения которого заимодавец обычно не может потребовать выплаты долга);
- платностью (то есть выдаются под определенные проценты);
- возвратностью (кредиты и займы должны быть возвращены независимо от того, есть ли у компании прибыль или нет).

ПРИМЕР 2-3

Пример баланса, в структуре пассива которого присутствуют заемные средства

Предположим теперь, что Петр (см. пример 2-2) не захотел делать **Георгия** компаньоном. Вместо этого предприятие получило кредит в **банке** в размере 1,9 млн рублей под 15% годовых. Тогда баланс будет таким:

Актив, млн руб.		Пассив, млн руб.	
Нематериальные активы (патент)	1,5	Капитал	1,5
Оборотные активы (деньги)	1,9	Кредит банка	1,9
Итого	3,4	Итого	3,4

Итак, в активе ничего не изменилось. В пассиве же возникло обязательство перед банком, которое составляет примерно 56% от итога пассива баланса. Что же это значит!

А это значит, что 56% активов предприятия принадлежат банку. При чем при ликвидации предприятия банк будет претендовать на самые ликвидные активы (в данном случае — денежные средства).

Соотношение между собственными и заемными средствами

Если в соотношении собственных и заемных средств велика доля последних, это прямо указывает на то, что фирма испытывает серьезную зависимость от заимодавцев, и косвенно указывает на то, что вероятность значительных расходов по обслуживанию займов (то есть процентов) крайне высока.

ПРИМЕР 2-4

Разница в стоимости собственного и заемного капитала для организации

Вернемся к данным примера 2-1. Предположим, что прибыль вашего бизнеса за первый год без учета процентов по кредиту составила 10 000 евро. Посмотрим, чему будет равна прибыль после уплаты процентов в обоих случаях. Годовую процентную ставку по кредиту примем за 15%.

1. Прибыль после уплаты процентов будет равна 2500 евро (проценты составят $50\,000 \times 15\% = 7500$ евро). Соотношение заемных средств к уставному капиталу равно 0,5 ($50\,000 / 100\,000$).

2. Прибыль после уплаты процентов будет равна 10 000 евро. Заемные средства в структуре компании отсутствуют.

Займы и кредиты классифицируются бухгалтером как обязательства компании. В эту же группу (группу обязательств) попадает и кредиторская задолженность.

Кредиторская задолженность

Кредиторская задолженность — это долги фирмы перед другими юридическими или физическими лицами за поставленные фирме товары, выполненные работы или оказанные услуги. Такая задолженность возникает в тех случаях, когда товары (услуги) поступают (оказываются) раньше, чем за них произведен платеж. То есть когда поступление товарно-материальных ценностей (оказание услуг) предшествует их оплате.

Кредиторская задолженность перед персоналом по оплате труда имеет место в тех ситуациях, когда выполнение работы предшествует расчетам за нее. Аналогично, если начисление

налогов и взносов предшествует их уплате, то возникает кредиторская задолженность бюджету и внебюджетным фондам. Получение авансов от покупателей в счет будущих поставок им товаров также образует кредиторскую задолженность по полученным авансам.

Как правило, для кредиторской задолженности критерии срочности и платности прописаны не так четко, как для заемных средств (сравните в этой связи банковский кредит и обычную задолженность перед поставщиком).

ПРИМЕР 2-5

Кредиторская задолженность

Предположим, что вы завершаете строительство бани на своей даче. Расчет с рабочими производится по факту завершения постройки. Материалы для бани, приобретенные в магазине, принадлежащем вашему соседу, частично оплачены, частично взяты в долг (долг еще не погашен).

Итак, с точки зрения бухгалтерского учета у вас есть кредиторская задолженность по оплате материалов (долг магазину соседа) и по оплате труда (долг рабочим). Формально у вас также возникнет обязательство начислить и уплатить единый социальный налог с зарплаты рабочих (кредиторская задолженность перед внебюджетными фондами), хотя в реальной жизни последнее вряд ли произойдет ввиду отсутствия реального механизма контроля над данной сделкой со стороны налоговых органов.

КЛАССИФИКАЦИЯ ИМУЩЕСТВА ФИРМЫ

Внеоборотные и оборотные активы

Имущество фирмы в бухгалтерском учете называют активами. В самом общем смысле активы — это то, чем компания владеет и благодаря чему может получать экономическую выгоду в будущем.

Все активы в бухучете делят на **внеоборотные** и **оборотные**. В составе внеоборотных активов основная доля, как правило, принадлежит основным средствам. К внеоборотным активам также относятся незавершенное строительство, нематериальные активы (например, зарегистрированные исключительные права на изобретения) и финансовые вложения, сделанные на срок **более 1 года** (например, акции ОАО «Газпром», приобретенные как объект долгосрочного инвестирования).

К основным средствам относятся машины и оборудование, здания, сооружения и другие средства производства, срок

службы которых **превышает 1 год**. Основные средства стоимостью менее 20 000 руб. за единицу разрешено списывать на расходы в полных суммах по мере их ввода в эксплуатацию. I

Основные средства в течение длительного срока сохраняют свою натуральную форму и изнашиваются постепенно, перенося свою стоимость на готовую продукцию по частям через начисление износа (амортизации).

К основным средствам, в частности, **относят:**

- здания и сооружения;
- станки и оборудование;
- мебель;
- оргтехнику.

В состав оборотных активов (оборотных средств) включают:

- материалы;
- незавершенное производство;
- готовую продукцию;
- товары;
- деньги в кассе, на расчётных и валютных счетах;
- задолженность покупателей перед фирмой за отгруженные им товары или оказанные услуги (дебиторская задолженность за товары, услуги);
- задолженность поставщиков перед фирмой по авансам, которые они получили в счет будущих поставок (дебиторская задолженность по авансам);
- некоторые другие объекты учета.

Отличительной особенностью оборотных активов или средств является то, что они постоянно находятся в обороте, непрерывно меняют свою форму, трансформируясь из одного актива в другой.

ПРИМЕР 2-6

Виды оборотных активов фирмы

Рассмотрим следующую ситуацию. Вы приезжаете на своем «Мерседесе» последней модели в супермаркет «Седьмой континент» и покупаете пачку замороженных пельменей. Несколько дней они проводят в ожидании своей участи у вас в морозильной камере, после высыплются в кастрюлю с кипящей водой и подаются на стол. Что обо всем этом сказал бы бухгалтер?

В представлении бухгалтера эта ситуация выглядела бы следующим образом. Вы приехали в супермаркет на своем основном средстве (автомобиле), истратили оборотный актив (деньги) на приобретение другого оборотного актива (пельменей), классифицируемого как сырье. Далее это сырье лежало у вас на складе (в холодильнике) несколько

дней, после чего было отправлено в производство (в кастрюлю), где какое-то время находилось в состоянии незавершенного производства, пока не превратилось в готовую продукцию (сваренные пельмени).

Очень важно понимать, что активы могут легко менять **свою** форму, но при этом в пассиве баланса никаких изменений не происходит.

ПРИМЕР 2-7

Изменение в структуре актива баланса может не затрагивать структуру пассива

Вернемся к компании «Суперкастрюля» Петра Сачкова и Георгия Чхеидзе из примера 2-2 и вспомним ее начальный баланс:

Актив, млн руб.		Пассив, млн руб.	
Нематериальные активы (патент)	1,5	Капитал	3,4
Оборотные активы (деньги)	1,9		
Итого	3,4	Итого	3,4

Теперь предположим, что фирма начала функционировать, а именно были закуплены оборудование на сумму 1,2 млн руб. и материалы стоимостью 0,5 млн руб. В результате данных операций структура баланса изменилась и приняла следующий вид:

Актив, млн руб.		Пассив, млн руб.	
Внеоборотные активы			
Нематериальные активы	1,5	Капитал	3,4
Основные средства	1,2		
Оборотные активы			
Материалы	0,5		
Денежные средства	0,2 (1,9 – 1,2 – 0,5)		
Итого	3,4	Итого	3,4

Обратите внимание на три существенных момента:

1. В результате данных операций итог баланса (называемый также валютой баланса) не изменился и остался равен 3,4 млн рублей.
2. Структура актива баланса существенно изменилась. Значительно сократились денежные средства. Появились основные средства и материалы.
3. Операции не затронули пассив баланса. Собственниками по-прежнему остались Петр и Георгий, их доли также не претерпели никаких изменений, изменился только состав имущества, которым они владеют.

БАЗОВОЕ ПРАВИЛО ОЦЕНКИ СТАТЕЙ АКТИВА БАЛАНСА

Первоначальная и текущая стоимость активов

Основным методом оценки статей актива баланса является метод оценки **по первоначальной стоимости** (то есть по стоимости их приобретения). Недостатком этого метода является то, что первоначальная стоимость не всегда отражает **текущую стоимость** актива.

ПРИМЕР 2-8

*Первоначальная
стоимость
активов*

Предположим, что на балансе фабрики «Красный Октябрь» находится офисное здание, приобретенное в 2004 году за 120 млн р/б. Текущая рыночная стоимость здания составляет 180 млн руб. Однако первоначальная стоимость актива, используемая в бухгалтерском учете, не меняется (если, конечно, не будет принято решение переоценить здание).

ДАТА СОСТАВЛЕНИЯ БАЛАНСА

Баланс составляется на определенную дату. Так, годовой баланс составляется на конец года, квартальный — на конец каждого квартала.

В балансе отражаются активы, собственный капитал и обязательства фирмы, существующие только на дату его составления. Таким образом, баланс, составленный на 31 декабря прошлого года, и баланс на 5 января текущего года могут существенным образом отличаться друг от друга (в этой связи баланс можно сравнить с моментальной фотографией бизнеса на определенную дату).

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Актив баланса — раздел баланса, в котором отражены сведения об имуществе и ресурсах предприятия (то есть о том, чем предприятие располагает для осуществления своей деятельности).

Активы — в самом общем смысле — имущество и ресурсы компании, то есть то, чем компания владеет и от чего может получать экономическую выгоду в будущем.

Дебитор — должник предприятия, который уже получил товары (которому оказаны работы или услуги), но еще не произвел их оплату.

Дебиторская задолженность — задолженность покупателей (дебиторов) перед организацией. В состав дебиторской задолженности также входит задолженность поставщиков перед организацией по перечисленным им авансам.

Займы и кредиты — средства, полученные на возвратной, срочной и платной основах от банков (кредиты) и иных организаций, а также физических лиц (займы).

Кредиторская задолженность — долг фирмы за полученные, но еще не оплаченные ресурсы. В состав кредиторской задолженности входит задолженность перед покупателями по полученным от них авансам в счет будущих поставок.

Оборотные активы — имущество предприятия, не отвечающее критерию внеоборотных активов. Отличительной особенностью оборотных средств является то, что они постоянно находятся в обороте, непрерывно меняют свою натуральную форму (например, деньги переходят в материалы, материалы — в незавершенное производство, далее — в готовую продукцию, затем — снова в деньги).

Обязательства — общая сумма займов, кредитов и кредиторской задолженности организации.

Основные средства — орудия труда, здания, сооружения и другие объекты, срок службы которых превышает 1 год.

Пассив баланса — раздел баланса, в котором отражены сведения о капитале и обязательствах предприятия (то есть о том, кому принадлежат активы предприятия).

Уставный капитал — величина вкладов собственников в капитал компании, сделанных при ее формировании.

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (с последующими изменениями и дополнениями).

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 2-1

Цель: научиться выделять и различать составные элементы понятия «актив»

Выберите правильные ответы.

Объект относится к категории активов, если он отвечает следующим условиям:

- используется или может быть использован организацией;
- расположен в здании, принадлежащем организации;
- содержит будущую экономическую выгоду для организации;
- имеет стоимостную оценку;
- используется более 12 месяцев.

ЗАДАЧА 2-2

Цель: научиться различать организацию и ее собственников

Какая группа лиц подвержена большему риску потерять свои средства, вложенные в данную организацию:

- собственники;
- кредиторы.

Обоснуйте почему?

ЗАДАЧА 2-3

Цель: научиться различать активы, обязательства и капитал

Выберите из предложенного перечня активы:

- 1) земельные участки;
- 2) машины и оборудование;
- 3) работники предприятия;
- 4) запасы материалов;
- 5) лицензия на деятельность сроком на 4 года;
- 6) незавершенное производство;
- 7) денежные средства;
- 8) задолженность по налогу на прибыль;
- 9) акции и вложения в другие предприятия;
- 10) полученные банковские гарантии;
- 11) задолженность покупателей за отгруженную им продукцию;
- 12) авансовые платежи поставщикам товарно-материальных ценностей;
- 13) задолженность по авансам, полученным от покупателей за будущие поставки;
- 14) расходы будущих периодов;
- 15) товары;
- 16) задолженность перед поставщиками материалов;
- 17) уставный капитал;
- 18) задолженность по кредиту банка.

ЗАДАЧА 2-4

*Цель: научиться
различать
разные типы
активов*

Требуется: классифицировать перечисленное в стихотворении имущество с точки зрения бухгалтера ресторана «Веселый Робин» на:

- 1) основные средства;
- 2) материалы;
- 3) готовую продукцию.

Робин-Бобин кое-как
Подкрепился натошак.
Съел теленка утром рано,
Двух овечек и барана,
И телегу, и дугу,
И метлу, и кочергу,
Тридцать жаворонков в тесте,
Сто тортов с десертом вместе,
Десять стульев и столов,
Пять кастрюль больших супов.
А потом и говорит:
«У меня живот болит!»

ЗАДАЧА 2-5

*Цель: научиться
различать
активы,
обязательства,
заемные
и собственные
средства*

Выберите из предложенного ниже перечня объекты, составляющие активы, обязательства и капитал фирмы:

- 1) долги предприятия своим поставщикам материалов;
- 2) задолженность по авансам, полученным от покупателей под будущие поставки;
- 3) долги покупателей перед предприятием;
- 4) задолженность предприятия бюджету по налогам;
- 5) уставный капитал;
- 6) авансы, выданные поставщикам;
- 7) основные средства;
- 8) задолженность по кредиту банка, полученному на расширение производства;
- 9) задолженность по НДС перед бюджетом;
- 10) задолженность по собственным облигациям со сроком погашения 20 лет;
- 11) задолженность по заработной плате своим работникам;
- 12) материалы;
- 13) денежные средства.

ЗАДАЧА 2-6

Цель: научиться проводить классификацию имущества и обязательств фермы

Имущество и обязательства фермы «Винни-Пятачок»

Имущество и обязательства	Сумма, руб.
Метод Пуха по разведению пчел	5 000
Монеты в свинье-копилке	1 000
Задолженность Тигре за земляные работы по рытью канавы в текущем месяце	20 000
Задолженность ослика Иа за проданный ему мед	5 000
Заем у Кролика на 6 месяцев для расширения пасеки	10 000
Земля под пасеку 5 × 6 га	20 000
Уставный капитал фермы «Винни-Пятачок»	20 000
Спецодежда для сбора меда (на 1 сезон)	10 500
Кредит, выданный Городским банком развития пчеловодства на 3 года	30 000
Улья ручной работы из коры	13 000
Сладкий раствор для пчел	6 500
Предоплата за аренду офиса фермы в бизнес-центре «Суперпчеловод»	2 500
Семена клевера	5 000
Бидон для сбора меда (служит 5 лет)	10 000
Грабли модернизированные для прополки участка (служат 3 года)	1 500

Требуется: классифицировать активы и обязательства данной фермы по форме, приведенной ниже:

Активы	Капитал и обязательства
<i>Внеоборотные (долгосрочные)</i>	<i>Капитал</i>
Основные средства	
	Обязательства
	<i>Краткосрочные</i>
Нематериальные активы	Кредиторы
	Краткосрочные заемные средства
<i>Оборотные (краткосрочные)</i>	<i>Долгосрочные</i>
Запасы	Долгосрочные заемные средства
Дебиторы (включая авансы выданные)	
Денежные средства	
Итого	Итого

ЗАДАЧА 2-7

Цель: научиться проводить классификацию имущества и обязательств промышленного предприятия

Провести классификацию имущества промышленного предприятия указанного в нижеприведенной таблице.

№	Наименование активов и их источников	Тип актива, капитала или обязательства
1	Долг поставщика за перечисленный ему аванс	
2	Задолженность перед покупателем по полученному от него авансу	
3	Грузовик	
4	Предоплата за рекламу продукции на год вперед	
5	Станки в цехах	
6	Масло машинное	
7	Ящики для упаковки готовой продукции	
8	Акции РАО «Газпром»	
9	Задолженность перед ООО «Гладиатор» за установку сигнализации в бухгалтерии	
10	Покупные полуфабрикаты	
11	Задолженность перед персоналом	
12	Столы письменные стоимостью 12 000 руб. каждый, срок службы — 3 года	
13	Вычислительная техника	
14	Строящееся здание нового цеха	
15	Смазочные материалы	
16	Уставный капитал	
17	Сборочные линии	
18	Топливо	
19	Незавершенные детали станков, выпускаемых заводом	
20	Краткосрочные облигации Сбербанка	
21	Наличные деньги в кассе	

№	Наименование активов и их источников	Тип актива, капитала или обязательства
22	Задолженность по отчислениям в фонд социального страхования	
23	Молотки (срок эксплуатации 8 месяцев)	
24	Металлолом от разборки списанных станков	
25	Микроавтобус	
26	Долгосрочный кредит банка для строительства нового здания дирекции	
27	Денежные средства на расчетном счете	
28	Станки и установки, изготовленные заводом и предназначенные для реализации	
29	Исключительное право на использование изобретения	
30	Задолженность поставщику материалов	
31	Задолженность бюджету по налогу на прибыль	
32	Детали для ремонта оборудования	
33	Задолженность по займу, полученному от другого предприятия на 6 месяцев	
34	Сверла (срок службы меньше года)	
35	Спецодежда (срок службы меньше года)	
36	Задолженность покупателей за отгруженные им станки	

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с правилами отражения нематериальных активов в балансе.
2. Уяснить правила бухгалтерского учета основных средств проведения их переоценки и начисления амортизации по основным средствам.
3. Понять принципы отражения долгосрочных финансовых вложений в балансе.

ФОРМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В БАЛАНСЕ

Внеоборотные активы в настоящее время представлены в балансе следующим образом:

Актив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
I. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190		

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: ОПРЕДЕЛЕНИЕ И СОСТАВ

Что относится к нематериальным активам

Согласно ПБУ 14/2007 к нематериальным активам (НМА), в частности, относятся:

- **исключительные** права на изобретения, промышленные образцы, полезные модели, программы для ЭВМ или базы данных, товарные знаки или знаки обслуживания, селекционные достижения;
- деловая репутация фирмы, то есть разница между ее покупной ценой (как имущественного комплекса в целом) и стоимостью ее чистых активов (то есть активов за минусом обязательств);

Организационные расходы, связанные с образованием юридического лица, с 1 января 2008 г. исключены из состава нематериальных активов.

ПРИМЕР 3-1

*Деловая
репутация
фирмы*

Вернемся к компании «Суперкастрюля» из второй главы (см. пример 2-2). Предположим, что о гениальном изобретении г-на Сачкова стало известно фирме «Филипс», которая решила приобрести компанию «Суперкастрюля» целиком как имущественный комплекс. В ходе переговоров было достигнуто соглашение о цене сделки — 10 млн руб. После совершения сделки «Суперкастрюля» прекращает свое существование как самостоятельное юридическое лицо и становится частью «Филипс».

Однако как видно из баланса компании «Суперкастрюля», ее чистые активы (то есть активы за вычетом обязательств) равны лишь 3,4, но никак не 10 млн руб. Столь существенная разница в цифрах означает лишь одно — изобретение действительно сулит немалые прибыли в будущем, и за это концерн «Филипс» готов заплатить на 6,6 млн **руб.** больше той суммы, которая значится в учетных данных.

Указанные 6,6 млн руб. переплаты в балансе компании будут отражены в виде нематериального актива (а именно — как «деловая репутация»).

Обратите внимание, что в настоящем примере речь идет о приобретении компании как имущественного комплекса в целом. Если бы фирма «Филипс» купила за 10 млн руб. только патент, то никакой «деловой репутации» на ее балансе не возникло бы, там был бы просто отражен нематериальный актив стоимостью 10 млн руб.

Кроме того, в строке «Нематериальные активы» баланса указывают сумму расходов на завершённые научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИР и НИОКР), но только при условии, что использование результатов этих исследований принесет фирме экономическую выгоду в будущем. Все расходы по НИР и НИОКР, не принесшие результатов для фирмы, списываются во внереализационные расходы.

ПРИМЕР 3-2

Расходы на НИОКР

Фирма «Суперкастрюля» параллельно с производством кастрюль занимается разработкой новых моделей электронных пароварок. Расходы на разработки, которые еще не завершены, сначала отражаются в статье баланса «Незавершенное строительство», поскольку приравниваются по своему характеру к капитальным вложениям. Если по завершении исследований полученный результат находит воплощение в новой модели, то все расходы на НИОКР «переходят» из статьи «Незавершенное строительство» в статью «Нематериальные активы». Если же исследования результатов не дали, то затраты включаются в состав текущих расходов.

В каких случаях имущество компании можно отнести к нематериальным активам

Актив учитывается в качестве нематериального, если он:

- не имеет материально-вещественной формы;
- может быть отделен от другого имущества;
- используется в производстве или необходим для управленческих нужд фирмы;
- используется в течение периода, превышающего 12 месяцев;
- не предназначен для перепродажи;
- принадлежит организации на основании документов, которые подтверждают права компании на него (патенты) свидетельства и т.д.).

В состав нематериальных активов не включают программы для ЭВМ, на которые компания не имеет исключительных прав. А такими правами компании располагают крайне редко, поскольку в большинстве случаев авторские права на использующиеся программы (например, бухгалтерские) принадлежат сторонним разработчикам. Следовательно, ни о каких исключительных правах на программные продукты и речи быть не может, так как организации приобретают лишь право пользования ими.

Периодические отчисления за право пользования программой включаются в текущие расходы, а фиксированный разовый платеж за ее установку отражается по статье «Расходы будущих периодов» и равномерно списывается на затраты в течение установленного срока использования программы.

ПРИМЕР 3-3

Учет программных продуктов

Шагающая в ногу со временем компания «Суперкастрюля» дополнительно разработала пакет прикладных программ, который позволяет «умным» кастрюлям не просто варить и жарить, но декламировать при этом стихи или воспроизводить музыку во время приготовления пищи, а также скачивать новые рецепты из сети Интернет. Зарегистрированные права на упомянутый программный комплекс отражены в составе нематериальных активов.

Для ведения бухгалтерского учета компания приобрела программный продукт «1С». Затраты на приобретение и установку программы отражаются в составе расходов будущих периодов и постепенно переносятся на текущие расходы, а затраты на ее текущее обслуживание сразу списываются на текущие расходы.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способности, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них. Кроме того, дать точную стоимостную оценку указанным качествам не представляется возможным.

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: СЦЕНКА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ В БАЛАНСЕ

Представление нематериальных активов в балансе

По счетам бухгалтерского учета указывается **первоначальная стоимость** нематериальных активов. А в балансе они отражаются по **остаточной стоимости** (т.е. по первоначальной стоимости за вычетом начисленной амортизации).

Первоначальная стоимость нематериального актива (далее — НМА) — это сумма фактических затрат на его приобретение или создание. Она зависит **от того**, как нематериальный ак-

тив был получен: за деньги, в качестве вклада в уставный капитал или же безвозмездно Нематериальный актив также) может быть создан силами самой фирмы.

Определение первоначальной стоимости НМА при их покупке

По правилам бухгалтерского учета в первоначальную стоимость НМА в обязательном порядке включаются все расходы фирмы на его покупку:

- суммы, уплаченные за нематериальный актив (без НДС, если он принимается к вычету);
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением нематериального актива;
- расходы на доработку нематериального актива (до того момента, когда нематериальный актив оказывается пригодным к использованию);
- государственные патентные и иные пошлины, уплачиваемые при приобретении актива;
- стоимость информационных, консультационных и посреднических услуг, связанных с покупкой нематериального актива;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением НМА.

ПРИМЕР 3-4

Формирование стоимости нематериального актива

В фирму «Суперкастрюля» обратился Виталий Мещеряков, разработавший и запатентовавший устройство, позволяющее управлять всеми кухонными устройствами, стиральной машиной, телевизором и видеоаппаратурой с единого пульта, размещенного на крышке кастрюли. Исключительные права на свое изобретение г-н Мещеряков готов продать компании за 1 млн евро, при этом права на изобретение передаются по факту оплаты.

Стороны заключают договор. Стоимость 1 евро на дату подписания составляет 36 руб., однако на момент оплаты евро «подрост» до 37 руб. Услуги нотариуса по регистрации сделки обходятся фирме еще в 50 000 руб. Но и это еще не все: 250 000 руб. уходят на оплату консультационных услуг по сопровождению сделки, предоставленных компанией «ПрайсуотерхаусКуперс». Как результат, нематериальный актив ставится на баланс в оценке 37,3 млн руб. ($1 \text{ млн} \times 37 + 50\,000 + 250\,000$)

Определение первоначальной стоимости НМА в других случаях

Нематериальные активы, внесенные в уставный капитал в качестве вклада, отражают по **стоимости, согласованной между акционерами**. Оценка и отражение в балансе нематериальных активов, полученных безвозмездно, производятся исходя из **рыночной стоимости на дату получения**. А в стоимость нематериального актива, созданного силами самой фирмы, включаются **все расходы на его созданию**.

И еще раз обратите внимание на то, что в балансе указывается только **остаточная стоимость НМА**.

Определение срока использования НМА. Амортизация НМА

Срок использования НМА зависит от срока действия патента, свидетельства и т.п. Если срок использования **НМА не определен**, то бухгалтер должен определить его самостоятельно с учетом положений **ПБУ 14/2007**. При этом установленный срок использования НМА не может превышать **срока** деятельности фирмы.

Амортизация НМА, как правило, производится линейным способом, то есть равномерно в течение срока использования НМА. Возможны и другие способы амортизации (способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции), но о них речь пойдет чуть ниже, в следующем разделе «Основные средства».

Согласно **п. 44 ПБУ 14/2007** деловая репутация организации амортизируется только линейным способом в течение **20 лет** (но не более срока деятельности организации).

По группе однородных НМА должен применяться одинаковый способ амортизации.

Начиная с 1 января 2008 г. НМА могут переоцениваться. Порядок переоценки НМА аналогичен порядку переоценки основных средств, который разбирается ниже в данной главе.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА: ОПРЕДЕЛЕНИЕ И СОСТАВ

Что включается в состав основных средств

Согласно ПБУ «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) основные средства — это имущество, которое фирма использует в качестве средств производства более одного года (здания, станки и оборудование, вычислительная техника, транспорт и т.д.). Таким образом, вне зависимости от цены все имущество, имеющее материальную форму, со сроком службы более года учитывается на счете «Основные средства» и отражается в соответствующей строке баланса. Но из этого правила есть исключение.

Если стоимость основного средства не превышает 20 000 рублей (без НДС), то она включается в расходы сразу после передаче этого средства в эксплуатацию. В таком же порядке списываются книги, брошюры и другие печатные издания. В балансе же основные средства стоимостью менее 20 000 рублей заносятся только при условии, что они еще не введены в эксплуатацию. Инструмент и спецодежда сроком службы менее 12 месяцев отражаются в составе материалов фирмы.

ПРИМЕР 3-5

Отражение в учете основных средств стоимостью менее 20 000 рублей

31 декабря текущего года фирма «Суперкастрюля» приобрела сканер и принтер стоимостью 15 200 и 18 000 руб. соответственно. Оба упомянутых актива введены в эксплуатацию 10 января следующего года.

В балансе, составленном на 31 декабря, сканер и принтер были отражены в строке «Незавершенное строительство». В январе следующего года они будут списаны на текущие расходы и таким образом исчезнут из баланса.

Условия учета актива в качестве основного средства

Имущество учитывают как основное средство и отражают по соответствующей строке баланса, если соблюдены все перечисленные ниже условия:

- оно предназначено для использования в производстве необходимо для управленческих нужд фирмы;
- фирма будет использовать имущество свыше 12 месяцев;
- фирма не будет его перепродавать;
- имущество будет приносить экономическую выгоду (доход) фирме в будущем.

Единица учета основных средств — это **инвентарный объект**. Таким объектом может быть как отдельный предмет (автомобиль, станок и т.д.), так и единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на общем фундаменте или имеют общее управление (персональный компьютер, в состав которого входят системный блок, монитор, клавиатура, мышь).

Объекты основных средств подразделяются на объекты **производственного** (оборудование в цехе) и **непроизводственного назначения** (здание Дома культуры завода). На каждый объект основного средства не только ведется карточка учета с подробной характеристикой, но и закрепляется ответственное лицо.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА: ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ СТОИМОСТЬ

Отражение основных средств в балансе

В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости, то есть по первоначальной стоимости за минусом начисленной амортизации. Первоначальная стоимость — это сумма фактических затрат на приобретение или создание основного средства. Она зависит от того, как было получено основное средство.

Определение первоначальной стоимости при покупке основного средства

По правилам бухгалтерского учета в **первоначальную стоимость** приобретенного основного средства включаются все расходы фирмы на покупку. К таким расходам относятся:

- суммы, уплаченные продавцу основного средства (за исключением НДС, который принимается к вычету);
- невозмещаемые налоги в связи с приобретением основного средства;
- расходы на доставку и монтаж основного средства;
- затраты по регистрации прав на основное средство (например, регистрация автомобиля в ГИБДД);

- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги при покупке основного средства;
- услуги нотариуса на регистрацию договора, по которому фирма получает право собственности на основное средство;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением основного средства¹.

Если фирма платит НДС, то сумма налога при покупке основного средства в его первоначальную стоимость не включается, а учитывается на счете «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»². Если же фирма не является плательщиком НДС, то сумма налога, уплаченная при покупке, входит в первоначальную стоимость актива и затем амортизируется. НДС по основным средствам, которые используются в производстве продукции, не облагаемой налогом, так же включается в стоимость таких средств и не подлежит вычету из бюджета.

Определение первоначальной стоимости основных средств в других случаях

Основные средства, внесенные в качестве вклада в уставной капитал, отражают по стоимости, согласованной между акционерами.

Основные средства, полученные безвозмездно³, отражаются в бухгалтерском учете исходя из **рыночной стоимости** на дату получения. Если же компания самостоятельно взялась за создание основного средства, то все сопутствующие расходы необходимо включить в стоимость этого средства.

Как и в ситуации с нематериальными активами, в балансе указывается остаточная стоимость основных средств.

¹ Об отражении в бухгалтерском учете процентов по заемным средствам, полученным на приобретение основных средств, см. гл. 11 раздел «проценты к уплате».

² Подробнее о вычете НДС см. в разделе «НДС по приобретенным ценностям» следующей главы.

³ О принципах отражения активов, полученных в результате обмена см. гл.9 подраздел «Бартерные сделки».

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА: ИЗМЕНЕНИЕ СТОИМОСТИ И ПЕРЕОЦЕНКА _____

Изменение балансовой стоимости основных средств

Первоначальная стоимость основного средства может быть изменена только в **строго определенных случаях**, а именно при его:

- **достройке** (то есть возведении новых частей здания, сооружения);
- **дооборудовании**, иначе говоря, дополнении основного средства новыми частями (но не заменой старых), которые будут составлять с ним единое целое, придадут ему новые функции;
- **реконструкции и модернизации** (то есть полном или частичном переустройстве и/или переоборудовании, что приводит к изменению технико-экономических показателей основного средства);
- **частичной ликвидации**;
- **переоценке**.

Затраты на содержание (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) и перемещение основного средства, а также на все виды ремонта (включая капитальный) относятся на текущие расходы и не влияют на первоначальную стоимость основного средства.

Переоценка основных средств

Фирмы имеют право **не чаще одного раза в год** (на начало года) переоценивать основные средства по группам однородных основных средств. Одновременно с переоценкой объекта производится переоценка всех других объектов группы¹, в которую он входит. Причем, если компания один раз провела переоценку определенной группы, в дальнейшем основные средства этой группы придется переоценивать регулярно. Зе-

¹ **Группой** основных средств считается совокупность **однотипных** по техническим характеристикам, назначению и условиям использования объектов основных средств.

мельные участки и объекты природопользования, переоценке не подлежат.

В результате переоценки должна быть определена **текущая (восстановительная) стоимость** основного средства, под которой на практике понимается сумма денежных средств, которую фирма заплатила бы, если бы решила заменить свое основное средство аналогичным на дату переоценки.

Коэффициент переоценки определяется путем деления текущей (восстановительной) стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость до переоценки.

Предположим, что в результате переоценки стоимость **основного средства** возросла и, следовательно, увеличился **актив** баланса. Аналогичное увеличение пассива баланса будет отражено в статье **«Добавочный капитал»**.

ПРИМЕР 3-6

*Условные
примеры
переоценки
основных средств
в сторону
повышения
их стоимости*

Предположим, что два года назад вы приобрели квартиру за 10 млн руб. (Для упрощения примера амортизация квартиры не учитывается).

Вариант I

Вчера вы завершили сделку по продаже этой квартиры уже за 20 млн руб.

Ваш исходный баланс, составленный на момент покупки, выглядел таким образом (в руб.):

Актив		Пассив	
Основное средство (квартира)	10 000 000	Капитал	10 000 000

Ваш баланс, составленный после продажи, имеет следующий вид (в руб.):

Актив		Пассив	
Денежные средства	20 000 000	Капитал*	10 000 000
		Прибыль**	10 000 000

* Статья баланса «Капитал» отражает сумму первоначального взноса владельца и не может быть изменена.

** Статья баланса «Прибыль» показывает прирост доли собственника в бизнесе, который составил 10 млн руб. (2 000 000 руб. (доход от продажи) минус 1 000 000 руб. (покупная стоимость квартиры)).

Вариант 2

Теперь предположим, что вы решили отказаться от продажи квартиры, за которую вам предложено 20 млн руб., в надежде на то, что будет дорожать и далее. Это значит, что квартира остается у вас на балансе.

Если не производить переоценку квартиры по текущей стоимости, то сумма, указанная в статье «Основные средства», будет занижена, поскольку в ней по-прежнему будет отражена первоначальная стоимость квартиры.

Вполне логично было бы переоценить квартиру с коэффициентом 2, рассчитанным как 20 млн руб./10 млн руб.

Новая справедливая стоимость квартиры, отраженная в активе балансе, приведет к его росту на 10 млн руб. Этот же рост должен будет продемонстрировать и пассив баланса. Возникает вопрос: «А по какой статье пассива должно быть указано данное увеличение?»

Первое, что приходит на ум это статья «Прибыль» (аналогично варианту 1). Однако бухгалтер никогда не согласится с таким подходом, ведь в варианте 1 прибыль была **реально получена**, а в варианте 2 является **номинальной (условной)**. В самом деле, а что произойдет, если завтра цена на квартиру упадет, и где гарантия того, что вам удастся получить запланированные 20 млн руб. от ее продажи?

Бухгалтер предлагает компромиссный вариант, а именно — использовать статью «Добавочный капитал» пассива баланса. Название статьи в данном случае не совсем удачно, поскольку никаких реальных вложений вы не производите, однако именно так называется **эта** статья в официальной форме баланса.

Ваш баланс, составленный после переоценки, выглядит таким образом (в руб.):

Актив		Пассив	
Основные средства	20 000 000	Капитал	10 000 000
10 000 000 × 2 (индекс переоценки)		Добавочный капитал*	10 000 000

*Как видим, актив баланса возрос вследствие переоценки, а не продажи основного средства, поскольку статья «Прибыль» в пассиве отсутствует.

В обратной ситуации, когда в результате переоценки стоимость основных средств понизилась, разница двух значений будет отражена в статье пассива **«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»** со знаком минус.

ПРИМЕР 3-7

Условный пример переоценки основных средств в сторону понижения их стоимости

Продолжим условия примера 3-6 и предположим, что текущая стоимость вашей квартиры через два года после ее приобретения понизилась на 2 000 000 руб. и составила 8 000 000 руб.

В случае переоценки квартиры по текущей стоимости баланс примет следующий вид (в руб.):

Актив		Пассив	
Основные средства	8 000 000	Капитал	10 000 000
$10\,000\,000 \times 0,8$ (индекс переоценки)		Непокрытый убыток	(2 000 000)*

* Сумма в скобках означает отрицательную величину.

Почему в этом случае бухгалтер использует статью «Непокрытый убыток» вместо статьи «Добавочный капитал», в которой теоретически можно было бы показать отрицательный результат от переоценки?

Основная причина — следование бухгалтером принципу осмотрительности в принятии оценок. Исходя из этого принципа понижение стоимости основного средства носит долгосрочный, постоянный характер и поэтому может немедленно рассматриваться в качестве убытка.

При переоценке основного средства корректировке подлежит также сумма накопленного износа, которая изменяется пропорционально стоимости основного средства.

ПРИМЕР 3-8

Отражение переоценки основных средств в балансе

Баланс фирмы «Ежик в тумане» на 31 декабря прошлого года выглядел таким образом, руб.:

Актив	Сумма
Основные средства (здание) по остаточной стоимости до переоценки	1 000 000
<i>СПРАВОЧНО: первоначальная стоимость здания до переоценки</i>	<i>1 500 000</i>
<i>СПРАВОЧНО: сумма накопленного износа здания до переоценки</i>	<i>500 000</i>
Оборотные активы	300 000
Итого	1 300 000
Пассив	
Уставный капитал	1 300 000
Итого	1 300 000

На 1 января текущего года проводится переоценка стоимости здания с коэффициентом (индексом) 1,2.

Баланс фирмы «Ежик в тумане» на 1 января текущего года (после переоценки) принимает следующий вид, руб.:

Актив	Сумма
Основные средства (здание) по переоцененной остаточной стоимости	1 200 000
<i>СПРАВОЧНО: первоначальная стоимость с учетом переоценки</i>	<i>1 800 000 (1 500 000 × 1,2)</i>
<i>СПРАВОЧНО: сумма накопленного износа после переоценки</i>	<i>600 000 (500 000 × 1,2)</i>
Оборотные активы	300 000
Итого	1 500 000
Пассив	
Уставный капитал	1 300 000
Добавочный капитал	200 000
Итого	1 500 000

Необходимо пояснить дальнейшую судьбу добавочного капитала. Здесь возможны 2 варианта.

Вариант 1. Основное средство остается на балансе фирмы и снова переоценивается.

Если после переоценки в сторону повышения стоимости актив будет снова переоцениваться, но уже в сторону понижения его стоимости, то дополнительный капитал от ранее произведенной дооценки будет уменьшаться на сумму такой уценки. В нашем примере в момент, когда сумма новой уценки превысит сумму ранее сделанной дооценки (200 000 тыс. руб.), статья «Добавочный капитал» исчезнет из пассива баланса, уступив место статье «Непокрытый убыток» на разницу между суммами старой дооценки и новой уценки.

Если же основное средство будет снова дооцениваться (т.е. его стоимость опять будет расти), то величина добавочного капитала **также** будет возрастать на сумму такой дооценки.

Вариант 2. Переоценное основное средство выбывает из имущества фирмы (например, продается).

При выбытии переоцененного основного средства сумма дополнительного капитала, полученного в результате переоценки, автоматически переходит из этой статьи в статью «Нераспределенная при-

биль». Например, если здание из рассматриваемого примера будет продано за 1,2 млн руб., то в пассиве баланса, составленного после такой продажи, возникнет статья «Нераспределенная прибыль» в сумме 200 000 руб., а статья «Добавочный капитал» исчезнет из баланса.

ПРИМЕР 3-9

*Отражение
переоценки
основных
средств
в балансе*

Воспользуемся условиями предыдущего примера и предположим, что переоценка была сделана с коэффициентом (индексом) 0,5. Результат такой уценки выглядел бы так, руб.:

Актив	Сумма
Основные средства (здание) по переоцененной остаточной стоимости	500 000
<i>СПРАВОЧНО: первоначальная стоимость с учетом переоценки</i>	<i>750 000 (1 500 000 × 0,5)</i>
<i>СПРАВОЧНО: сумма накопленного износа после переоценки</i>	<i>250 000 (500 000 × 0,5)</i>
Оборотные активы	300 000
Итого	800 000
Пассив	
Уставный капитал	1 300 000
Непокрытый убыток	(500 000)
Итого	800 000

Если после этой уценки здание будет снова переоцениваться, но уже в сторону повышения стоимости, то сумма убытка будет уменьшаться. В момент, когда сумма новой дооценки превысит сумму ранее сделанной уценки, статья «Непокрытый убыток» исчезнет из пассива баланса, уступив место статье «Добавочный капитал».

Налоговые последствия переоценки основных средств

Если стоимость основных средств в результате переоценки уменьшится, то это позволит сэкономить на налоге на имущество, поскольку этот налог рассчитывают исходя из стоимости основных средств, которая указана в бухгалтерском учете. А если бухгалтерская стоимость основных средств по-

еле переоценки увеличится, то налог на имущество также возрастет.

Что же касается налога на прибыль, то переоценки, проводимые после 1 января 2002 г., не оказывают влияния на этот налог (например, при подсчете амортизации или при определении результата от выбытия основных средств).

Вышесказанное справедливо также и в отношении переоценки нематериальных активов.

ПРИМЕР 3-10

*Переоценка
и налог
на имущество*

На балансе компании «Суперкастрюля» числится оборудование, которое раньше не переоценивалось. Его первоначальная стоимость составляет 800 000 руб., амортизация за время использования «съела» 200 000 руб., следовательно, остаточная стоимость оборудования равна 600 000 руб.

В текущем году фирма решила его переоценить (на основании данных экспертизы, проведенной оценочной фирмой), в результате чего стоимость оборудования понижается в 2 раза. Таким образом, после переоценки первоначальная стоимость оборудования в бухгалтерском учете составила 400 000 руб. ($800\,000 / 2$), а сумма начисленной амортизации - 100 000 руб. ($200\,000 / 2$).

Остаточная стоимость оборудования, которая облагается налогом на имущество, составляет 300 000 руб. ($400\,000 - 100\,000$) и отражается в балансе по строке 120.

Налог на имущество и амортизацию в бухгалтерском учете бухгалтер «Суперкастрюли» рассчитывает исходя из новой, уцененной стоимости оборудования.

АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Амортизируемые основные средства

Амортизация — это постепенное перенесение стоимости основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг).

Как было сказано выше, в составе основных средств учитываются земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Поскольку потребительские свойства этих объектов с течением времени не изменяются, амортизация по ним не начисляется (то есть в балансе они отражаются по первоначальной стоимости).

Начисление амортизации приостанавливается:

- на период реконструкции и модернизации основных средств, если срок проведения этих работ составляет более года;
- если основные средства переведены на консервацию на срок более трех месяцев.

Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб., а также книги, брошюры и другие издания (независимо от стоимости) допускается сразу списывать на затраты по мере их передачи в эксплуатацию без начисления амортизации.

Порядок и методы начисления амортизации

Амортизацию начисляют ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем ввода основного средства в эксплуатацию. Прекращают же начисление амортизационных отчислений с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда основное средство было полностью самортизировано или списано с баланса фирмы.

При начислении амортизации компания может использовать один из четырех разрешенных методов:

- 1) линейный метод;
- 2) метод уменьшаемого остатка;
- 3) метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ).

На практике все основные средства делятся на однородные группы, у которых есть общие признаки (например, здания и сооружения, транспортные средства и т.п.). Для средств, включенных в одну группу, можно использовать только один из вышеперечисленных методов, причем на протяжении всего срока службы основного средства.

Срок полезного использования устанавливается фирмой самостоятельно, с учетом режима работы (количества смен) естественных условий и влияния агрессивной среды, а также технических ограничений, указанных в технической документации на основное средство.

ПРИМЕР 3-11

Начисление амортизации линейным методом

В декабре прошлого года ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело новую линию по разливу меда. Первоначальная стоимость линии без НДС составляет 240 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет.

При использовании линейного метода ежегодно амортизируется 1/5 стоимости линии, то есть годовая норма амортизации составляет 20%. Посредством нехитрых расчетов ($240\,000 / (12 \times 5)$) можно определить, что сумма ежемесячной амортизации равна 4000 руб.

Начисление амортизации начинается с января текущего года. Следовательно, на 31 декабря того же года остаточная стоимость линии составит 192 000 руб. ($240\,000 - 4000 \times 12$).

ПРИМЕР 3-12

Метод уменьшаемого остатка

Рассмотрим метод уменьшаемого остатка на основе примера 3-11. Итак, мы выяснили, что в первый год работы оборудования сумма амортизации составит 48 000 руб., а остаточная стоимость будет равна 192 000 руб.

С этой стоимости и будет начисляться амортизация во второй год эксплуатации линии, по итогам которого она будет равна 38 400 руб. ($192\,000 \times 20\%$). Остаточная стоимость на конец второго года составит 153 600 руб. ($192\,000 - 38\,400$).

В последний год службы амортизация будет исчислена как разница между остаточной стоимостью линии и ее ликвидационной стоимостью.

ПРИМЕР 3-13

Метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Снова вернемся к условию примера 3-11. Как-мы уже знаем, срок полезного использования линии — 5 лет. Следовательно, сумма чисел полезного использования линии будет равна 15 годам ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$).

За первый год использования оборудования амортизация составит 80 000 руб. ($5 / 15 \times 240\,000$ руб.), а ежемесячный размер отчисления будет равен 6667 руб. ($80\,000 / 12$ мес).

Во второй год амортизация составит 64 000 руб. ($4 / 15 \times 240\,000$ руб.).

В третий год — 48 000 руб. ($3 / 15 \times 240\,000$ руб.) и т.д.

ПРИМЕР 3-14

Метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)

Этот метод предполагает начисление амортизации исходя из количества выпущенной продукции (объема выполненных работ, оказанных услуг) при помощи данного основного средства.

Предположим, что в январе текущего года ЗАО «Суперкастрюля» приобрело станок первоначальной стоимостью 120 000 руб. (без НДС). Согласно технической документации, прилагаемой к станку, с его помощью можно выпустить 100 000 «умных» крышек для кастрюль.

Станок был введен в эксплуатацию 1 февраля. В том же месяце из него было выпущено 9000 крышек. На станок начислена амортизация в размере 10 800 руб. ($9000 / 100\,000 \text{ шт.} \times 120\,000 \text{ руб.}$). В марте было произведено еще 5000 крышек, а амортизация составила 6000 руб. ($5000 / 100\,000 \text{ шт.} \times 120\,000 \text{ руб.}$).

В последующие месяцы амортизация начисляется в аналогичном порядке.

Начисление амортизации по основным средствам, бывшим в эксплуатации

Первоначальная стоимость приобретенного основного средства, бывшего в эксплуатации, определяется в обычном порядке (сумма всех расходов, связанных с его приобретением). Однако срок полезного использования подержанного основного средства уменьшается на время его фактической эксплуатации прежним владельцем.

ПРИМЕР 3-15

Начисление амортизации по основным средствам, бывшим в эксплуатации

В июле текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело подержанный станок стоимостью 120 000 руб. (без НДС). Посоветовавшись, совладельцы ЗАО Винни и Пятачок пришли к решению, что в качестве метода начисления амортизации будет использоваться линейный метод. Станок был введен в эксплуатацию в августе текущего года.

Согласно технической документации срок эксплуатации станка составляет 10 лет. Однако станок уже прослужил 6 лет у прежнего владельца, а следовательно, оставшийся срок полезного использования станка не превышает 4 лет ($10 - 6 \text{ лет}$). Сумма амортизации станка за текущий год составит 10 000 руб. ($120\,000 / 4 \times 4 / 12$).

НЕЗАВЕРШЕННОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО

Состав незавершенного строительства

В строке баланса «Незавершенное строительство» отражаются расходы, которые относятся к незавершенным капитальным вложениям, а именно затраты :

- на покупку основных средств, которые не введены в эксплуатацию по состоянию на балансовую дату;
- на приобретение нематериальных активов, еще не принятых к учету (например, находящихся в стадии регистрации);
- на покупку оборудования, требующего монтажа (то есть оборудования, которое вводят в эксплуатацию только по-

сле сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, полу, межэтажным перекрытиям и другим конструктивным элементам здания);
на покупку оборудования, переданного в монтаж, но не смонтированного;
по незаконченному капитальному строительству;
на законченные объекты капитального строительства, которые не прошли государственную регистрацию;
на авансы, выданные застройщику, а также другие авансовые платежи или капитальные вложения;
на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, которые не завершены.

ПРИМЕР 3-16

*Составляющие
статьи баланса
"Незавершенное
строительство"*

В январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело следующие внеоборотные активы:

- 1) линию по разливу меда;
- 2) грузовик;
- 3) недостроенный сарай.

По состоянию на конец января:

- 1) линия смонтирована лишь частично и поэтому не введена в эксплуатацию;
- 2) грузовик введен в эксплуатацию;
- 3) сарай достроен, но еще не прошел государственную регистрацию.

В балансе, составленном на конец января, в статье «Основные средства» будет отражена только стоимость грузовика. Стоимость линии и затраты на приобретение и достройку сарая будут отражены в статье «Незавершенное строительство».

Хозяйственный и подрядный способы строительства

Организация может осуществлять капитальное строительство либо подрядным, либо хозяйственным способом.

В первом случае все строительные работы выполняет сторонняя фирма-подрядчик. По окончании работ составляется акт, в котором указывается договорная (сметная) стоимость строительства.

Если построенный объект не введен в эксплуатацию на балансовую дату, то расходы на строительство отражаются в строке баланса «Незавершенное строительство». Авансы, перечисленные подрядчикам, также отражаются в этой статье.

ПРИМЕР 3-17

*Отражение
в балансе
объектов
незавершенного
строительства*

Фирма «Суперкастроля» построила административное здание подрядным способом. Договорная стоимость работ составила 2,36 млн руб (в том числе НДС — 360 000 руб.).

Однако подписание акта о выполнении работ еще не дает бухгалтеру права отразить стоимость здания (без НДС) в статье баланса «Основные средства». Это произойдет только после государственной регистрации и ввода здания в эксплуатацию. До этого момент стоимость здания будет показана в статье «Незавершенное строительство».

При хозяйственном способе все строительные работы фирм выполняет сама, без привлечения подрядных организаций. До момента регистрации объекта и ввода его в эксплуатацию все затраты на строительство (стоимость строительных материалов, амортизация основных средств, используемых для строительства, заработная плата рабочих) учитываются в статье «Незавершенное строительство».

ДОХОДНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ

В этой строке баланса указывается остаточная стоимость имущества, которое предназначено для сдачи в аренду, лизинг или прокат. Напомним, что остаточная стоимость равняется разнице первоначальной стоимости и начисленной амортизации. Первоначальная стоимость и величина амортизационных отчислений определяются по общим правилам для основных средств, о которых говорилось ранее.

ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

Состав финансовых вложений

В строке баланса «Долгосрочные финансовые вложения» указываются:

- приобретенные фирмой акции, облигации, финансовые векселя и другие ценные бумаги;
- вклады в уставные или складочные капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых обществ);
- вклады в совместную деятельность (простое товарищество);

- суммы выданных долгосрочных займов;
- долгосрочные депозитные вклады в банках;
- дебиторская задолженность, приобретенная по договору об уступке права требования (цессии).

При этом финансовые вложения должны быть долгосрочными (произведены на срок более года). Если этот срок составляет 12 месяцев и меньше, то сумма таких вложений отражается в строке баланса «Краткосрочные финансовые вложения».

Представление и оценка ценных бумаг в балансе

Ценные бумаги отражаются в балансе только в том случае, если фирма получила их в собственность, что подтверждается первичными документами. Договор, по которому передаются ценные бумаги, может предусматривать особую дату перехода права собственности на них (например, дату поступления оплаты на счет продавца). В такой ситуации ценные бумаги могут быть учтены в балансе только после перечисления денег продавцу.

Ценные бумаги отражаются в балансе по первоначальной стоимости, то есть по сумме фактических затрат на их приобретение. По правилам бухгалтерского учета в первоначальную стоимость ценных бумаг, приобретенных за деньги, включаются все расходы фирмы на покупку. Такими расходами, в частности, являются:

- суммы, уплаченные продавцу;
- затраты на регистрацию прав на ценные бумаги;
- средства, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги по покупке ценных бумаг;
- оплата услуг нотариуса по регистрации договора, согласно которому фирма получает право собственности на ценные бумаги;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Если какие-либо из этих затрат незначительны (то есть не превышают пяти процентов от покупной стоимости ценных бумаг), то фирма может их учесть как операционные расходы.

Если акции или облигации куплены на заемные средства, т.е. проценты, начисленные до принятия ценных бумаг к учету включаются в их первоначальную стоимость. Ценные бумаги, внесенные в виде вклада в уставный капитал, оцениваются учредителями по согласованной стоимости.

Стоимость ценных бумаг, полученных безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной цены (если они котируются на бирже), либо из суммы денежных средств, которые можно получить при их продаже (если бумаги не котируются на бирже).

Особые правила для котирующихся акций

Акции, которые котируются на фондовой бирже, являются исключением из общего правила отражения ценных бумаг в балансе по их первоначальной стоимости. В балансе они отражаются по рыночной цене, но только если она ниже их первоначальной стоимости.

Для этого на разницу между первоначальной и рыночной стоимостью таких акций фирма должна образовать резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Резерв создается по каждому виду котирующихся ценных бумаг. В балансе стоимость таких бумаг отражается за минусом суммы резерва.

ПРИМЕР 3-18

Создание резерва под обесценение акций, котирующихся на фондовом рынке

По состоянию на 31 декабря текущего года в учете фирмы «Суперкастрюля» числятся акции «Газпрома» по стоимости приобретения составившей 150 000 руб. Акции котируются на бирже, их рыночная цена на 31 декабря составляла 130 000 руб.

Так как первоначальная (балансовая) стоимость акций выше их рыночной цены, то в балансе они должны быть указаны по рыночной цене (как наименьшей из двух). Для этого «Суперкастрюля» делает резерв под обесценение вложений в данные акции на сумму 20 000 руб. (150 000 - 130 000).

Стоимость приобретения акций	150 000
Резерв под обесценение	(20 000)
Балансовая оценка акций	130 000

Отражение в учете выданных долгосрочных займов

Деньги, переданные другим фирмам по договору займа на срок более года, отражаются в строке «Долгосрочные финансовые вложения». Договор займа заключают в письменной форме. При этом не требуется лицензии на предоставление займа, а российское законодательство не ограничивает ни размер, ни срок погашения займа. Проценты по договору займа, выданного в денежной форме, налогом на добавленную стоимость не облагаются.

Обратите внимание, что в строке «Долгосрочные финансовые вложения» нужно указать не только саму сумму займа, но и начисленные по нему проценты.

ПРИМЕР 3-19

Отражение в балансе выданных займов

1 января текущего года «Суперкастрюля» предоставила ЗАО «Махараджа» заем на сумму 500 000 руб. сроком на 2 года. За пользование займом «Махараджа» должен уплатить проценты из расчета 20 процентов годовых. Проценты уплачиваются вместе с возвратом займа.

В балансе «Суперкастрюли», составленном на 31 декабря текущего года, в строке «Долгосрочные финансовые вложения» будет указана сумма займа и начисленных, но еще не выплаченных процентов по нему в размере - 600 000 руб. (500 000 + 100 000).

Учет вкладов в совместную деятельность

Документом, подтверждающим совместную деятельность, является договор простого товарищества, по которому двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и, не образуя юридического лица, действовать совместно с целью получения прибыли.

Вкладом в договор простого товарищества могут быть не только деньги, но и любое другое имущество: нематериальные активы, основные средства, ценные бумаги и т.д. Если вклад вносится имуществом, он оценивается по стоимости, согласованной между товарищами.

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Деловая репутация фирмы — разница между покупной ценой компании (как имущественного комплекса в целом) и стоимостью ее чистых активов (то есть активов за минусом обязательств).

Долгосрочные финансовые вложения — приобретенные фирмой акции, облигации, финансовые векселя и другие ценные бумаги; вклады в уставные или складочные капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых обществ); вклады в совместную деятельность; суммы выданных займов депозитные вклады в банках; дебиторская задолженность приобретенная по договору цессии. **Все** перечисленные вложения должны быть сделаны на срок более 1 года.

Инвентарный объект — единица учета основных средств (отдельный предмет или единый комплекс из нескольких предметов, которые смонтированы на общем фундаменте или имеют общее управление).

Незавершенное строительство — затраты на приобретение/создание основных средств/строительных объектов, которые не введены в эксплуатацию (или не прошли государственную регистрацию) на балансовую дату.

Нематериальные активы — активы, не имеющие материально-вещественной формы (например, исключительные права на изобретения, товарные знаки и т.д.), срок службы которых превышает 1 год.

Основные средства — орудия труда, здания, сооружения и другие средства производства, имеющие материальную форму, срок службы которых превышает 1 год.

Остаточная стоимость актива — первоначальная стоимость актива за вычетом накопленного износа за весь период его эксплуатации.

Первоначальная стоимость актива — сумма всех затрат, связанных с приобретением актива и доведением его до состояния, пригодного для использования.

Переоценка основных средств — проводится по решению руководства фирмы на начало года с целью приведения их балансовой стоимости в соответствие с их текущей (восстановительной) стоимостью.

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н;
- Методические указания по учету основных средств (утвержденные приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров/контрактов на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденное приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167н;
- Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 3-1

Цель: научиться применять на практике правила оценки активов по первоначальной и остаточной стоимости

В какой оценке будут отражены в балансе внеоборотные активы в следующих ситуациях (при условии использования линейного метода амортизации)?

1) 5 лет назад Папа Карло купил для своей фирмы «Карло и сын» токарный станок за 100 000 сольдо. Затраты на доставку составили еще 20 000 сольдо. Проценты за предоставленный Карабасом-Барабасом кредит на покупку станка составили еще 30 000 сольдо (из них половина была начислена до ввода станка в эксплуатацию).

Станок использовался в течение 5 лет, сумма начисленной амортизации составила 60 000 сольдо. В настоящий момент (то есть по прошествии 5 лет) станок может быть продан за 40 000 сольдо.

Текущая балансовая оценка станка составляет

2) Фирма «Карло и сын» приобрела земельный участок «Поле чудес» за 3 млн сольдо. Помимо этой суммы также были уплачены:

- 500 000 сольдо Лисе и Коту за оказанные риелторские услуги связанные с поиском участка;
- 200 000 сольдо в счет комиссии Дуремару за юридическое оформление.

Спустя два года Карабас-Барабас сделал фирме «Карло и сын» предложение о покупке участка за 5 млн сольдо.

Стоимость участка через два года будет равна _ _ _ _ _

3) Фирма «Карло и сын» приобрела у черепахи Тортиллы исключительное право на использование золотого ключика в течение 5 лет, Цена сделки — 42 млн сольдо. Плата за регистрацию сделки у Дуремара — 3 млн сольдо.

Оценка золотого ключика через два года составит

ЗАДАЧА 3-2

Цель: научиться классифицировать активы и составлять вступительный баланс фирмы

Мальвина и Пьеро решили открыть салон красоты «Голубой локон». Мальвина со своей стороны внесла в уставный капитал образованной компании следующие активы (в оценке, согласованной между учредителями):

- запатентованные способы укладки, завивки и окрашивания волос — 50 000 сольдо;
- парикмахерские принадлежности и инвентарь (срок службы более года) — 12 000 сольдо;
- косметические средства (краски, шампуни, лаки) — 28 000 сольдо;
- деньги — 30 000 сольдо.

Пьеро внес в уставный капитал один, но очень весомый актив (в оценке, согласованной между учредителями) — здание парикмахерской стоимостью 200 000 сольдо.

Кроме того, был получен кредит от «Базилио Банка» в размере 100 000 сольдо, на который были закуплены мебель и оборудование для салона.

Требуется: на основе представленных данных составить баланс салона красоты «Голубой локон».

ЗАДАЧА 3-3

Цель: научиться различать виды активов и использовать принципы оценки при совершении взносов в уставный капитал

Буратино также изъявил желание стать акционером салона «Голубой локон». В качестве вклада в уставный капитал он предлагает:

- три корочки хлеба;
- кувшин, в который можно кидать куриные кости;
- золотой ключик;
- точильный станок папы Карло.

Требуется: классифицировать активы, предлагаемые Буратино в качестве вклада в уставный капитал, и объяснить, как будет происходить оценка этих активов в балансе.

ЗАДАЧА 3-4

Цель: научиться определять деловую репутацию фирмы

Дела у Мальвины и Пьеро на ниве предпринимательства пошли в гору, и фирма «Карло и сын» решает купить салон "Голубой локон" (целиком как имущественный комплекс, то есть все активы и обязательства салона) за 500 000 сольдо.

Баланс салона на дату покупки составляет (в сольдо):

Актив (сольдо)		Пассив (сольдо)	
Внеоборотные активы		Уставный капитал	320 000
Нематериальные активы		Заемные средства (кредит банка)	100 000
Способы окраски волос	50 000		
Основные средства			
Здание	200 000		
Мебель и оборудование	100 000		
Инвентарь	12 000		

Актив (сольдо)		Пассив (сольдо)	
Оборотные активы			
Косметические средства	28 000		
Деньги	30 000		
Итого	420 000	Итого	420 000

Баланс «Карло и сын» на дату покупки выглядит следующим образом

Актив (сольдо)		Пассив (сольдо)	
Деньги	1 000 000	Уставный капитал	1 000 000

Требуется: составить баланс компании «Карло и сын» сразу после покупки салона.

ЗАДАЧА 3-5

Цель: научиться заносить в баланс стоимость переоценки основных средств

Фирма «Карло и сын» хочет сделать переоценку своих основных средств на 1 января текущего года.

Список средств, подлежащих переоценке	Первоначальная стоимость, сольдо	Амортизация, сольдо
Здание	200 000	20 000
Токарный станок	100 000	10 000

Здание будет переоценено с коэффициентом 2,0, а станок — с коэффициентом 0,5.

Требуется: показать изменения в статьях баланса фирмы в результате проведения переоценки.

ЗАДАЧА 3-6

Цель: определить амортизационную стоимость основного средства и рассчитать амортизацию по линейному методу

В марте текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело трактор для сельскохозяйственных работ на своем морковном поле. Цена трактора — 41 300 руб. (в том числе НДС — 6300 руб.).

До покупки трактор принадлежал ОАО «Осел Иа», где активно эксплуатировался в течение двух лет. Общий срок эксплуатации трактора составляет 7 лет.

Прежде чем ввести полученный трактор в эксплуатацию, «Винни-Пятачку» пришлось: -

- поменять шины — 2596 руб., в том числе НДС 396 руб.;
- произвести регулировку и мелкий ремонт мотора — 2800 руб без НДС;
- заправить трактор топливом — 150 руб. (без НДС).

Предполагается, что ликвидационная стоимость трактора в конце срока полезного использования составит 4000 руб.

Требуется:

- 1) определить амортизационную стоимость трактора;
- 2) рассчитать амортизацию трактора за текущий год по линейному методу исходя из того, что трактор введен в эксплуатацию в марте текущего года.

ЗАДАЧА 3-7

Цель: рассчитать амортизацию разными методами

В декабре прошлого года приобретен и введен в эксплуатацию станок стоимостью 200 000 руб. (без НДС). Срок службы станка — 5 лет. Ликвидационная стоимость — 0 руб. Объем продукции по годам составит:

Первый год	30% от общего объема
Второй и третий годы	25% от общего объема
Четвертый год	15% от общего объема
Пятый год	5% от общего объема

Требуется: рассчитать амортизацию линейным способом, методом уменьшаемого остатка, методом списания стоимости по сумме чисел лет полезного использования, методом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции.

ЗАДАЧА 3-8

Цель: ознакомиться с различными способами строительства и правилами отражения строительных объектов в балансе

1. В Чем отличие хозяйственного и подрядного способов строительства?
2. Что включается в состав незавершенного строительства?
3. Когда строительный объект отражается как основное средство?
4. Почему оборудование, не введенное в эксплуатацию, отражается в графе «Незавершенное строительство»?
5. Что понимается под понятием «оборудование, требующее монтажа»?
6. Почему авансовые платежи застройщикам учитываются как незавершенное строительство?

ЗАДАЧА 3-9

Цель: ознакомиться с составом и правилами оценки долгосрочных финансовых вложений

- 1) ЗАО «Винни-Пятачок» владеет следующими ценными бумагами:
 - акциями ОАО «Газпром» (куплены за 100 000 руб.; расходы на регистрацию 5000 руб.; консультационные услуги, оказанные в связи с покупкой, — 15 000 руб.), текущая стоимость которых равна 150 000 руб.;
 - акциями ОАО «ЛУКОЙЛ» (куплены за 300 000 руб.; расходы на регистрацию — 25 000 руб.; консультационные услуги, оказанные в связи с покупкой, — 40 000 руб.), текущая стоимость которых равна 310 000 руб.;

- не котирующимися на фондовом рынке акциями ЗАО «Бременские музыканты» (куплены за 500 000 руб.; расходы на регистрацию — 10 000 руб.; консультационные услуги, оказанные связи с покупкой, — 20 000 руб.), текущая стоимость которых 300 000 руб.

Требуется: представить вышеуказанные акции в балансе исходя из того, что они отвечают критериям долгосрочных финансовых вложений.

2) 1 июля текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» предоставил ЗАО «Осел Иа» заем на сумму 100 000 руб. сроком на 3 года. За пользование займом начисляются проценты из расчета 10% годовых, которые должны быть уплачены в момент возврата займа.

Требуется: отразить вышеуказанный заем в балансе «Винни-Пятачка» на конец текущего года с указанием суммы и раздела баланса.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС, ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с представлением оборотных активов в балансе.
2. Изучить методы списания товарно-материальных запасов (ФИФО, ЛИФО, метод средней стоимости).
3. Уяснить правила списания расходов будущих периодов.
4. Понять назначение резерва сомнительных долгов.

ФОРМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В БАЛАНСЕ

Оборотные активы в настоящее время представлены в бухгалтерском балансе следующим образом:

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
II. Оборотные активы			
Запасы, в том числе:	210		
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция и товары для перепродажи	214		-
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
В том числе покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290		
Баланс	300		

Первоначальная стоимость сырья и материалов

В первоначальную стоимость сырья и материалов, приобретенных за плату, включаются все расходы фирмы, связанные с их приобретением, а именно:

- суммы, уплаченные поставщикам (за исключением НДС, подлежащего вычету);
- транспортные расходы по доставке сырья и материалов на склад фирмы, которая оплачивается дополнительно к их стоимости;
- таможенные пошлины, уплаченные при ввозе сырья и материалов;
- услуги посредников, задействованных при приобретении сырья и материалов и т.д.

В стоимость сырья и материалов не включается так называемый «входящий» НДС, так как он подлежит вычету¹. Если же

¹ Подробнее о вычете НДС см. в разделе «НДС по приобретенным ценностям» далее в этой главе.

организация не платит налог на добавленную стоимость, тогда входящий НДС увеличит стоимость сырья и материалов.

Кастрюли, производимые ЗАО «Суперкастрюля», выполнены из стали, которую компания закупает у сторонней организации. Стоимость одной поставки стали составляет 1,18 млн руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.). При этом за доставку партии приходится платить еще 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.).

Вариант 1. «Суперкастрюля» является плательщиком НДС.

Материалы отражаются в балансе в оценке 1,2 млн руб. (без НДС). НДС в размере 216 000 руб. отражается в разделе «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (до того момента, пока НДС не будет предъявлен к вычету).

Вариант 2. Компания «Суперкастрюля» не является плательщиком НДС. Стоимость материалов в балансе указывается с учетом НДС и составляет 1,416 млн руб. В разделе «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» ничего не отражается.

Внесение сырья и материалов в уставный капитал производится по стоимости, согласованной между акционерами. Сырье и материалы, поступившие безвозмездно, отражаются в балансе по их рыночной цене.

Списание сырья и материалов. Оценка остатка

Себестоимость сырья и материалов списывают в производство одним из четырех методов:

- 1) **метод ФИФО;**
- 2) **ЛИФО¹;**
- 3) **метод списания по средней себестоимости;**
- 4) **метод списания по себестоимости каждой единицы.**

Конкретный метод списания сырья и материалов устанавливается в учетной политике фирмы. По каждой группе сырья и материалов можно применять различные методы списания

В частности, метод **ФИФО** предполагает, что материалы, поступившие раньше других, передаются в производство первыми. Если же материалы приобретались частями, то предполагается, что первой в производство уходит первая партия, за

¹ Начиная с 1 января 2008 г. применение метода ЛИФО в бухгалтерском учете запрещено.

тем — вторая и т.д. В случае если материалов в первой партии недостаточно, то списывается часть материалов из второй.

ПРИМЕР 4-2

Метод ФИФО

Ремонтная фирма «Рога и копыта» приобрела керамическую плитку для выполнения ремонтных работ. Плитка покупалась тремя партиями по 10 000 штук в каждой (НДС в данном примере игнорируется):

- первая партия приобретена 1 января по цене 35 000 руб.;
- вторая — 3 февраля по цене 36 000 руб.;
- третья — 2 марта по цене 39 000 руб.

В марте компания приступила к выполнению работ, в ходе которых было израсходовано 25 000 штук плитки.

При использовании метода ФИФО бухгалтеру необходимо списать:

- 10 000 штук плитки из первой партии стоимостью 35 000 руб.;
- 10 000 штук плитки из второй партии стоимостью 36 000 руб.;
- 5000 штук плитки из третьей партии стоимостью 19 500 руб. (39 000 руб. / 10 000 шт. × 5000 шт.).

Таким образом, общая стоимость плитки к списанию составит:

$$35\,000 + 36\,000 + 19\,500 = 90\,500 \text{ руб.}$$

При использовании метода ЛИФО в первую очередь списываются материалы, поступившие последними. Если материалы приобретались партиями, то сначала на производство списывается стоимость последней партии. Если материалов в последней партии недостаточно, то списывается часть материалов из предпоследней партии и т.д. Начиная с 1 января 2008 г. применение метода ЛИФО в бухгалтерском учете запрещено, но он по-прежнему используется в налоговом учете.

Для того чтобы получить среднюю себестоимость единицы материалов при списании ценностей по методу средней себестоимости, бухгалтеру необходимо:

- 1) к стоимости остатка материалов на начало периода прибавить стоимость материалов, поступивших за отчетный период;
- 2) к количеству материалов на начало периода прибавить количество материалов, поступивших за отчетный период;
- 3) разделить стоимость материалов (пункт 1) на их количество (пункт 2).

Чтобы определить стоимость материалов к списанию, среднюю себестоимость единицы надо умножить на общее количество списанных материалов.

Метод списания по себестоимости каждой конкретной единицы, как правило, используется для оценки особенных, уникальных (то есть существующих в единственном экземпляре) материалов: драгоценных и редких металлов, драгоценных камней и т.п. При использовании этого метода каждая единица сырья и материалов списывается по своей фактической себестоимости.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей

Такие резервы создают, как правило, перед составлением годового баланса, если текущая рыночная стоимость оказывается ниже фактической себестоимости материалов. Текущая рыночная стоимость определяется исходя из денежных средств, которые организация может получить при продаже запасов.

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, а также при повышении их текущей рыночной стоимости зарезервированная сумма восстанавливается.

ЗАТРАТЫ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

Продукция, не прошедшая всех стадий обработки, и работы по каким-то причинам, не принятые заказчиком, называются незавершенным производством, а затраты по ним — затратами в незавершенном производстве. Под определение «незавершенное производство» также подпадают готовые изделия не принятые отделом технического контроля, и не полностью укомплектованная продукция.

В незавершенное производство не включают стоимость материалов и полуфабрикатов, еще не подвергшихся обработке. Незавершенное производство оценивается по фактически **произведенным затратам.**

ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ ДЛЯ ПЕРЕПРОДАЖИ

В этом разделе баланса указывают фактическую стоимость нереализованной готовой продукции или стоимость нереализованных товаров, приобретенных с целью перепродажи.

После суммирования затрат на производство за отчетный период и оценки остатков незавершенного производства (НП) бухгалтерия рассчитывает стоимость готовой продукции по формуле:

Себестоимость выпущенной продукции = остаток НП на начало + затраты на производство за период — брак — остаток НП на конец.

ПРИМЕР 4-3

Расчет
Себестоимости
выпущенной
продукции

ЗАО «Винни-Пятачок» занято «сладким» производством — оно производит мед и фасует его в банки по 0,5 кг. На начало марта в цехе по производству меда находилось 3 полные, но незакрытые банки общей стоимостью 300 руб. В середине того же месяца в цех поступило 20 банок и 10 литров меда стоимостью 1500 руб. Одна банка с медом стоимостью 120 руб. была разбита при передаче в цех готовой продукции.

На конец марта в цехе оставалось 5 полных, но незакрытых банок без этикеток стоимостью 680 руб.

Себестоимость готовой продукции будет равна: $300 + 1500 - 120 - 680 = 1000$ руб.

Нереализованные товары, предназначенные для перепродажи, в балансе отражаются только по фактической себестоимости. Себестоимость проданных товаров определяют так же, как и себестоимость списанных в производство сырья и материалов, а именно одним из четырех перечисленных в начале главы методов.

ТОВАРЫ ОТГРУЖЕННЫЕ

В этом разделе баланса указывается стоимость товаров, отгруженных:

- по договорам с особым переходом права собственности (например, после оплаты товаров), если условие договора еще не выполнено;

- по посредническим договорам (договору комиссии, поручения или агентскому договору) до продажи товаров конечному покупателю;
- по товарообменным договорам, если встречная поставка не произведена.

Стоимость таких товаров учитывается в балансе по фактической себестоимости.

ПРИМЕР 4-4

*Товары
отгруженные*

ЗАО «Винни-Пятачок» продало 10 банок меда ЗАО «Карло и сын». По условиям договора собственность на мед переходит к покупателю только после доставки банок на его склад. Столь строгое условие выставлено из-за опасения повреждения банок в ходе их транспортировки.

Мед, который уже покинул склад готовой продукции ЗАО «Винни-Пятачок», но еще не доставлен покупателю, будет отражаться в балансе по статье «Товары отгруженные».

РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

По этой строке отражают затраты, понесенные фирмой в отчетном периоде, но фактически относящиеся к будущим периодам. К таким затратам относятся:

- расходы на ремонт основных средств, если они производятся неравномерно в течение года;
- подготовительные работы в сезонных отраслях промышленности;
- покупка бухгалтерских и иных аналогичных программ;
- некоторые виды страхования;
- лицензии для осуществления определенного вида деятельности;
- сертификация продукции и др.

Обратите внимание, что перечисление денег в качестве аванса поставщикам расходом будущих периодов не признается и отражается в разделе баланса «Дебиторы».

ПРИМЕР 4-5

*Пример расходов
будущих периодов
и выданных
авансов*

В январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» произвело платеж за разрешение на производство меда сроком на 3 года. Данную оплату бухгалтер ЗАО учтет в составе расходов будущих периодов.

В этом же месяце ЗАО «Винни-Пятачок» заплатило авансом за консультационные услуги фирме «Кролик», которые будут оказываться по мере производственной необходимости. Сумма предоплаты будет показана в разделе «Дебиторская задолженность».

Списать расходы будущих периодов в текущие расходы можно двумя способами:

- 1) равномерно в течение определенного срока;
- 2) пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).

Равномерное списание расходов будущих периодов

ПРИМЕР 4-6

*Примр
равномерного
списания
расходов
будущих
периодов*

В январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» перечислило 1,8 млн руб. за полученное разрешение на производство меда сроком **на 3 года**.

В момент оплаты вся стоимость этого разрешения отражается в разделе баланса «Расходы будущих периодов». Далее происходит равномерное списание стоимости разрешения на текущие **расходы** ЗАО.

На конец текущего года в балансе ЗАО в статье «Расходы **будущих** периодов» будет фигурировать цифра в 1,2 млн руб., поскольку 600 000 руб. относятся к расходам текущего года.

Если срок, в течение которого нужно списать расходы будущих периодов, однозначно не определен, то фирма может установить его самостоятельно. Это решение надо утвердить приказом (распоряжением) руководителя.

Списание расходов будущих периодов пропорционально объему выпущенной продукции

Этот способ, как правило, используют промышленные предприятия в отношении затрат на подготовку и освоение производства новых видов продукции.

ПРИМЕР 4-7

*Пример списания
расходов будущих
периодов
пропорционально
объему
выявленной
продукции*

ЗАО «Суперкастрюля» решило выпускать новый вид продукции, а именно стиральные машины шестого поколения с элементами искусственного интеллекта. Подготовительные затраты на освоение производства подобных кудесниц стирки составили 1,2 млн руб. и были отражены в балансе по статье «Расходы будущих периодов».

Экономический отдел компании установил, что эти расходы следует списать в течение периода, за который будет выпущено 1200 единиц новой продукции.

Год	Фактический выпуск	Годовая сумма расходов будущих периодов к списанию
Первый	300 машин	$300 / 1\,200 \times 1,2 \text{ млн руб.} = 300\,000 \text{ руб.}$
Второй	900 машин	$900 / 1\,200 \times 1,2 \text{ млн руб.} = 900\,000 \text{ руб.}$

НДС ПО ПРИОБРЕТЕННЫМ ЦЕННОСТЯМ

Сущность НДС проще всего проиллюстрировать на следующем примере; (цифры условные).

ПРИМЕР 4-8

Сущность НДС

Предприятие А занимается заготовкой древесины, которую оно продает предприятию Б за 100 руб. плюс НДС. Предприятие Б обрабатывает полученную древесину и продает ее мебельной фабрике В за 300 руб. плюс НДС. Произведенная мебель продается фабрикой гражданину за 1 800 руб. плюс НДС. Ставка НДС равна 18%.

Исходя из условия добавленная стоимость равна:

- у предприятия А — 100 руб./
- у предприятия Б — 200 руб. (300 руб. - 100 руб.);
- у мебельной фабрики В — 500 руб. (800 руб. - 300 руб.).

Налог на добавленную стоимость равен произведению добавленной стоимости на ставку налога:

- у предприятия А — 18 руб. (100 руб. \times 18%);
- у предприятия Б — 36 руб. (200 руб. \times 18%);
- у мебельной фабрики В — 90 руб. (500 руб. \times 18%).

На практике рассчитать добавленную стоимость подобным способом достаточно сложно, поэтому НДС рассчитывается не в один, а в три этапа.

1-й этап. Исчисляется так называемый «исходящий НДС», т.е. НДС, начисленный на сумму всей выручки от продаж. Далее из 8-й главы вы узнаете, что этот налог отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «НДС»). В балансе он показывается в составе кредиторской задолженности перед бюджетом.

«Исходящий» НДС с выручки будет равен:

- у предприятия А — 18 руб. (100 руб. \times 18%);
- у предприятия Б — 54 руб. (300 руб. \times 18%);
- у мебельной фабрики — 144 руб. (800 руб. \times 18%).

2-й этап. Определяется так называемый «входящий» НДС, т.е. НДС, уплачиваемый поставщикам ресурсов. Этот налог отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным

ценностям». В балансе он показывается в статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

«Входящий» НДС с покупок будет равен:

- у предприятия А — 0 руб.;
- у предприятия Б — 18 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия А);
- у мебельной фабрики — 54 руб. (сумма НДС, указанная в счете от предприятия Б).

3-й этап. Разница между «исходящим» и «входящим» НДС образует итоговую сумму налога:

- у предприятия А — 18 руб. (18 руб. - 0 руб.);
- у предприятия Б — 36 руб. (54 руб. - 18 руб.);
- у мебельной фабрики — 90 руб. (144 руб. - 54 руб.).

Итак, в самом общем случае предприятие должно начислить НДС на всю сумму, которую оно предполагает получить от покупателей (так называемый¹ «исходящий» НДС). Одновременно оно имеет право уменьшить начисленный налог на суммы¹ «входящего» НДС по сделанным ею самой покупкам. Разница между налогом, начисленным с продаж, и «входящим» налогом по покупкам подлежит уплате в бюджет.

«Входящий» НДС по приобретенным товарам, работам и услугам принимается к вычету, если соблюдены все нижеперечисленные условия:

- приобретенные ценности (услуги) получены (оказаны) и оприходованы (отражены) в учете;
- ценности (услуги) приобретены для производственной деятельности и иных операций, облагаемых НДС;
- имеется счет-фактура от поставщика;
- в первичных и расчетных документах сумма НДС выделена отдельной строкой.

Если хотя бы одно из этих условий не выполнено, сумму НДС нельзя принять к вычету. До тех пор пока все условия для вычета не выполнены, НДС отражается в активе баланса.

Если компания не является плательщиком НДС, то сумма «входящего» НДС к вычету не принимается, а добавляется к стоимости приобретенных ценностей или услуг.

¹ Хотя НК РФ не оперирует понятиями «входящего» и «исходящего» НДС, эти термины широко используются в данной главе для облегчения изложения материала.

ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Состав дебиторской задолженности

В состав дебиторской задолженности, в частности, включается:

- задолженность покупателей и заказчиков за отгруженные им товары (работы, услуги);
- авансы, выданные поставщикам;
- задолженность подотчетных лиц по выданным им авансам
- задолженность бюджета и внебюджетных фондов перед предприятием в случае излишней уплаты (переплаты) налогов и платежей в бюджет или фонды.

В балансе отдельно показывается дебиторская задолженность платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты (долгосрочная задолженность), и дебиторская задолженность которая должна быть погашена в течение 12 месяцев после отчетной даты (краткосрочная задолженность).

Резерв сомнительных долгов

В процессе работы любое предприятие сталкивается с ситуациями, когда получить оплату с некоторых должников представляется крайне затруднительным. В результате в балансе формируется задолженность, возможность погашения которой вызывает сомнения (сомнительная задолженность).

Сомнительный долг — это дебиторская задолженность, которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резервы по сомнительным долгам создаются для уточнения оценки дебиторской задолженности фирмы. В балансе такая задолженность отражается за вычетом сумм созданных резервов.

ПРИМЕР 4-9

Резерв сомнительных долгов,

В конце декабря ЗАО «Винни-Пятачок» создало резерв сомнительных долгов в размере 0,5 млн руб. Общая величина дебиторской задолженности составила 10 млн руб. В балансе будет отражена дебиторская задолженность в сумме 9,5 млн руб.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяет, что организация может создать резерв по сомнительному долгу, если выполняются три условия:

- задолженность возникла по расчетам за проданную продукцию (работы, услуги);
- срок погашения задолженности по договору истек;
- гарантии погашения задолженности отсутствуют.

ПРИМЕР 4-10

*Создание
резерва
сомнительных
долгов*

ЗАО «Винни-Пятачок» была собрана следующая статистическая информация:

- 1) если дебитор не заплатил за мед в течение одного месяца с даты, указанной в договоре, то вероятность неуплаты долга составляет 25%;
- 2) если оплата не была получена через 2 месяца, то вероятность неуплаты составляет уже 60%;
- 3) ни один из дебиторов, просрочивших уплату долгов на срок более 2 месяцев, не заплатил за мед.

На балансе ЗАО на отчетную дату находятся следующие дебиторы:

- «Карло и сын» — 200 сольдо (просрочка уплаты 14 дней);
- «Сова лимитед» — 500 сольдо (срок уплаты не наступил);
- «Кенга и К » — 100 сольдо (просрочка 4 месяца);
- «Осел Иа» — 300 сольдо (просрочка 1 месяц и 10 дней).

Итого, дебиторская задолженность составляет 1100 сольдо.

Резерв сомнительные долгов создается в размере 330 сольдо ($200 \times 25\% + 300 \times 60\% + 100 \times 100\%$). В балансе дебиторская задолженность отражается в сумме 770 сольдо ($1100 - 330$).

Величина резерва определяется для каждого сомнительного долга индивидуально, в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения им долга полностью или частично.

Нужен ли фирме резерв сомнительных долгов, должна решать сама фирма. Решение о создании резерва и порядок определения его величины надо предусмотреть в учетной политике¹.

¹ Порядок создания аналогичного резерва в целях налогообложения регулируется положениями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПРИМЕР 4-11

*Списание
дебиторской
задолженности
за счет
резерва
сомнительных
долгов*

Баланс АО «Винни-Пятачок» до создания резерва сомнительных долгов выглядит так (в сольдо):

Актив		Пассив	
Необоротные активы	100 000	Капитал	50 000
Текущая дебиторская задолженность за товары по чистой реализационной стоимости*	30 000	Нераспределенная прибыль	50 000
<i>Справочно: первоначальная стоимость дебиторской задолженности</i>	30 000	Обязательства	
<i>Справочно: резерв сомнительных долгов</i>	0		
Денежные средства	20 000		
Итого	150 000		150 000

В состав дебиторской задолженности включены три долга по 10 000 сольдо каждый. Сомнительной задолженности среди указанных долгов нет. Первоначальная стоимость задолженности равна ее текущей реализационной стоимости.

Предположим теперь, что один долг из трех признан сомнительным. АО создает резерв сомнительных долгов на сумму 10 000 сольдо. Баланс после создания этого резерва выглядит так (в сольдо):

Актив		Пассив	
Необоротные активы	100 000	Капитал	50 000
Текущая дебиторская задолженность за товары по чистой реализационной стоимости*	20 000	Нераспределенная прибыль**	40 000
Денежные средства	20 000	Обязательства	50 000
Итого	140 000		140 000

* Текущая реализационная стоимость дебиторской задолженности равна ее первоначальной стоимости (30 000 сольдо) минус величина резерва сомнительных долгов (10 000 сольдо).

** Создание резерва уменьшает стоимость активов фирмы на 10 000 сольдо (со 150 000 сольдо до 140 000 сольдо). Одновременно уменьшается пассив баланса, а именно — статья «Нераспределенная прибыль». Почему происходит уменьшение данной статьи, ведь долг все еще не признан безнадежным и пока не списан? Дело в том, что создание резерва приравнивается к фактическому уменьшению суммы дебиторской задолженности в балансе (было 30 000, стало 20 000).

Теперь предположим, что все три дебитора выплатили фирме задолженность (то есть сомнительный долг оказался хорошим). В итоге получим следующий баланс (в сольдо):

Актив		Пассив	
Необоротные активы	100 000	Капитал	50 000
Текущая дебиторская задолженность за товары по чистой реализационной стоимости	0	Нераспределенная прибыль	50 000*
Денежные средства (20 000 (было) + 30 000 (выплатили))	50 000	Обязательства	50 000
Итого	150 000		150 000

* Резерв будет «восстановлен», то есть включен в прибыль фирмы, которая снова станет 50 000 сольдо (40 000 сольдо плюс 10 000 сольдо восстановленного резерва)

А если предположить, что один дебитор все-таки не заплатил, то баланс будет таким (в сольдо):

Актив		Пассив	
Необоротные активы	100 000	Капитал	50 000
Текущая дебиторская задолженность за товары по чистой реализационной стоимости	0	Нераспределенная прибыль	40 000*
Денежные средства (20 000 (было) + 20 000 (выплатили))	40 000	Обязательства	50 000
Итого	140 000		140 000

* Прибыль фирмы более не уменьшается, поскольку списание долга произошло из ранее сделанного резерва.

КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ

В этом разделе баланса отражаются данные о вложениях в акции, облигации и другие ценные бумаги, осуществленные на срок не более 1 года. Здесь также показываются суммы займов, предоставленных другим фирмам на срок менее 12 месяцев.

Порядок оценки вложений аналогичен порядку, установленному для долгосрочных финансовых вложений (см. главу 3).

ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

В данном разделе баланса учитываются:

- наличные деньги и денежные документы в кассе;
- денежные средства на расчетных счетах в банке;
- денежные средства на валютных счетах;
- прочие денежные средства (например, на специальных счетах в банках, переводы в пути и т.д.)

Средства в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату составления баланса.

ТЕРМИНОЛОГИЯ

«Входящий» НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам — сумма НДС, которая указывается в счетах поставщиком и оплачивается покупателем наряду с основной ценой приобретаемых ресурсов.

Вычет «входящего» НДС — уменьшение суммы НДС, начисленного с реализации на сумму «входящего» НДС.

Дебиторская задолженность — задолженность покупателей и заказчиков за отгруженные им товары (работы, услуги); авансы, выданные поставщикам; задолженность подотчетных лиц по выданным им авансам; задолженность бюджета и внебюджетных фондов перед предприятием.

Краткосрочные финансовые вложения — в этом разделе баланса отражаются данные о вложениях в акции, облигации и другие ценные бумаги, осуществленные на срок не более 1 года.

ЛИФО (last-in; first-out) — метод списания сырья и материалов со склада в производство, который предполагает, что материалы, поступившие на склад позже других, отпускаются в производство самыми первыми.

Метод средней стоимости — метод списания сырья и материалов со склада в производство, с помощью которого рассчитывается средняя себестоимость единицы материала с тем, что бы затем умножить ее на физическое количество отпущенного в производство материала.

Незавершенное производство — продукция, не прошедшая всех стадий обработки, а также незавершенные или не принятые заказчиком работы (услуги).

Общие условия вычета входящего НДС — для возмещения «входящего» НДС необходимо, чтобы ресурс был получен, имелась бы счет-фактура от поставщика, а НДС был выделен во всех расчетных и платежных документах отдельной строкой.

Расходы будущих периодов — затраты, понесенные фирмой в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Авансы под будущие поставки товаров, работ, услуг в состав расходов будущих периодов не включаются и показываются в разделе «Дебиторская задолженность» баланса.

Резерв сомнительных долгов — создается для уточнения оценки дебиторской задолженности фирмы за поставленные товары, оказанные работы и услуги. В балансе такая дебиторская задолженность отражается за вычетом сумм созданных резервов.

Сомнительный долг — это дебиторская задолженность, которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Товары отгруженные — товары, уже отгруженные в адрес покупателя, но право собственности на которые к нему еще не перешло.

ФИФО (first-in; first-out) — метод списания сырья и материалов со склада в производство, который предполагает, что материалы, поступившие на склад раньше других, отпускаются в производство самыми первыми.

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н;

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 № 119н.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 4-1

Цель: научиться применять методы, ФИФО и средней себестоимости к товарам

ЗАО «Винни-Пятачок» закупает мед в Горном Алтае и продает его в Москве в банках по 0,5 литра. На начало января остатки непроданного меда на складе составляли 40 банок по 100 руб. каждая.

Данные о закупках:

- февраль — 80 банок по 110 руб.;
- март — 160 банок по 120 руб.;
- май — 120 банок по 130 руб.

С января по май было продано 140 банок.

Требуется: определить стоимость проданных товаров и остаток товаров на складе на конец мая:

- а) по методу ФИФО;
- б) по методу средней стоимости.

ЗАДАЧА 4-2

Цель: научиться применять методы, ФИФО и средней себестоимости к оценке запасов и незавершенному производству, определять стоимость готовой продукции

ЗАО «Винни-Пятачок» наладило производство собственного меда и закупило 1000 пустых банок (емкостью 0,5 кг) стоимостью 20 рублей каждая. На протяжении последующих трех месяцев компания также трижды приобретала и сам мед:

- в первом месяце 100 кг меда по 100 руб. за 1 кг;
- во втором 250 кг по 120 руб. за 1 кг;
- в третьем 150 кг по 150 руб. за 1 кг.

ЗАО приобрело в собственность 1000 крышек по 3 руб. за штуку и 1000 этикеток по 1 руб.

Данные на балансовую дату:

На складе	Количество	В цехе	Количество
Мед	60 кг	Банки с медом и крышками, без этикеток	80 шт.
Банки	120 шт.	Банки с медом и этикетками, без крышек	100 шт.
Этикетки	200 шт.		
Крышки	220 шт.		

Остальные банки с медом, крышками и этикетками были переданы на склад готовой продукции, за исключением 20 банок, которые были разбиты при транспортировке.

Требуется: отразить оборотные активы в балансе исходя из того, что ЗАО для оценки материалов и незавершенного производства применяет метод:

- а) ФИФО;
- б) средней себестоимости.

ЗАДАЧА 4-3

Цель: научиться определять сумму резерва сомнительных долгов

ЗАО «Суперкастрюля» провело анализ своей дебиторской задолженности на конец текущего года. В итоге:

Покупатель (дебитор)	Срок просрочки и сумма долга (в тыс. руб.)			
	1—30 дней	31—60 дней	61—90 дней	более 90 дней
«Электрофлот»	100		300	
«Партия»	200	400		
«М-Видео»			600	200
«Эльдорадо»		500		

Требуется: рассчитать сумму резерва сомнительных долгов исходя из следующих данных:

Просроченные дни оплаты	Процент неоплаты исходя из прошлых данных
1—30	2%
31—60	4%
61—90	10%
более 90	20%

5

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС. КАПИТАЛ, НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ И РЕЗЕРВЫ

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с представлением капитала и резервов в балансе.
2. Ознакомиться с содержанием статьи "Добавочный капитал"
3. Понять сущность резервного капитала.
4. Получить представление о содержании статьи «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Раздел баланса «Капитал и резервы» содержит информацию о размерах первоначальных вкладов собственников фирмы в ее капитал, а также о прибыли, reinvestированной в бизнес.

ФОРМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ В БАЛАНСЕ

Пассив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. Капитал и резервы			
Уставный капитал	419		
Собственные акции, выкупленные у акционеров		()	()
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		

Пассив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
Итого по разделу III	490		

УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ

Уставный капитал акционерного общества (ЗАО, ОАО) представляет собой номинальную стоимость всех его акций, распределенных между акционерами при его учреждении. Для общества с ограниченной ответственностью (ООО) — это сумма номинальной стоимости долей, распределенных между участниками общества. Уставный капитал вновь учреждаемого ЗАО должен быть не менее 10 000 руб., ОАО — 100 000 руб.

Уставный капитал ЗАО, ОАО или ООО, заявленный в учредительных документах, к моменту регистрации должен быть оплачен не менее чем на 50%. Оставшаяся часть капитала вносится в течение года.

Имущественные вклады в уставный капитал оцениваются по взаимному соглашению учредителей, что также отражается в учредительных документах. Если номинальная стоимость акций, оплачиваемых имуществом, составляет значительную сумму, то необходимо участие независимого оценщика.

Уменьшение или увеличение уставного капитала отражают в балансе только после внесения изменений в учредительные документы и государственной регистрации этих изменений.

СОБСТВЕННЫЕ АКЦИИ, ВЫКУПЛЕННЫЕ У АКЦИОНЕРОВ

Эту строку баланса могут заполнять как акционерные общества, так и общества с ограниченной ответственностью. Выкупленные собственные акции (доли) указываются в балансе по сумме фактических затрат на их выкуп независимо от их номинальной стоимости.

ПРИМЕР 5-1

*Отражение
выкупа
собственных
акций*

Вернемся к примеру 2-2 (см. гл. 2). Тогда вступительный баланс ЗАО «Суперкастрюля» выглядел так:

Актив, млн руб.		Пассив, млн руб.	
Нематериальные активы (патент)	1,5	Уставный капитал	3,4*
Оборотные активы (деньги)	1,9		
Итого	3,4	Итого	3,4

* Доля акционера Сачкова — 1,5 млн руб.

Предположим, г-н Сачков решил продать непосредственно ЗАО (а не другим лицам) 500 из 1500 принадлежащих ему акций (номинальная стоимость — 1000 руб. каждая) за 600 000 руб. После осуществления этой финансовой операции баланс будет выглядеть следующим образом:

Актив, млн руб.		Пассив, млн руб.	
Нематериальные активы (патент)	1,5	Уставный капитал	3,4
Оборотные активы (деньги)	1,3 (1,9 – 0,6)	Собственные акции, выкупленные у акционеров	(0,6)
Итого	2,8	Итого	2,8

В дальнейшем выделенные ЗАО собственные акции могут быть либо перепроданы (с отнесением разницы между стоимостью продажи и стоимостью покупки на прибыль или убыток), либо аннулированы (с одновременным уменьшением уставного капитала на номинальную стоимость аннулированных акций). Если акции будут аннулированы, то в уставные документы должны быть внесены соответствующие изменения.!

Все эти ситуации рассмотрены в задачах 5-2, 5-3, 5-4 этой главы.

ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ

Добавочный капитал формируется за счет:

- повышения стоимости основных средств и нематериальных активов в результате их переоценки (см. главу 3);
- получения эмиссионного дохода (когда величина средств, полученных за акции при их первичном размещении, превышает их номинал);
- возникновения положительных курсовых разниц (например, при внесении уставного капитала в иностранной валюте). I

ПРИМЕР 5-2

Эмиссионный доход

ЗАО «Суперкастриюля» выпустило 100 дополнительных акций номиналом 1000 руб. на сумму 100 000 руб. Все акции были распространены среди учредителей по цене 1300 руб. за акцию.

В результате эмиссии ЗАО получило 130 000 руб., из которых 30 000 будут отражены в статье баланса «Добавочный капитал».

Добавочный капитал в части эмиссионного дохода может быть направлен на увеличение уставного капитала фирмы. Для этого необходимо зарегистрировать соответствующие изменения в учредительных документах, после чего статья баланса «**Добавочный капитал**» будет уменьшена с одновременным увеличением статьи «**Уставный капитал**».

ПРИМЕР 5-3

Увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала

Уставный капитал ЗАО «Суперкастриюля» состоит из 3500 акций номиналом 1000 руб. каждая. Предположим, что по состоянию на начало текущего года добавочный капитал общества в части эмиссионного дохода составляет 700 000 руб.

В апреле текущего года общее собрание акционеров приняло решение направить добавочный капитал на увеличение уставного капитала, а для этого все акции общества конвертировать в акции большего номинала. В результате номинальная стоимость каждой акции была увеличена на 200 руб. (700 000 руб. / 3500 шт.) и все акции общества были конвертированы в акции номинальной стоимостью 1200 руб. каждая.

После регистрации изменений в статье баланса «Уставный капитал» будет показана сумма 4,2 млн рублей, а статья «Добавочный капитал» исчезнет.

НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ

Сущность нераспределенной прибыли

Объясним сущность **нераспределенной прибыли** на элементарном примере.

ПРИМЕР 5-4

Сущность нераспределенной прибыли

Предположим, что шофер Иван Кузькин зарегистрировал ЗАО «Кузя-такси», в котором он имеет 100% акций. Баланс общества на утро первого рабочего дня выглядит следующим образом (в руб.):

Актив, руб.		Пассив, руб.	
Автомобиль	90 000	Уставный капитал	100 000
Бензин	300		
Деньги	9 700		
Итого	100 000	Итого	100 000

В течение первого дня работы Иван получил 1500 руб. выручки, при этом израсходовав бензина на 250 руб. Таким образом, расходы ЗАО «Кузя-такси» (без учета дневной амортизации автомобиля) составили 250 руб., а прибыль — 1250 руб. (1500 - 250). Баланс ЗАО «Кузя-такси» на конец дня выглядит так:

Актив, руб.		Пассив, руб.	
Автомобиль	90 000	Уставный капитал	100 000
Бензин	50 (300 – 250)	Нераспределенная прибыль	1 250
Деньги	11 200 (9 700 + 1 500)		
Итого	101 250	Итого	101 250

Обратите внимание на то, что:

- 1) увеличение пассива баланса не затрагивает статью «Уставный капитал», в которой всегда отражается величина зарегистрированного в уставных документах капитала;
- 2) к концу дня активы ЗАО выросли на 1250 руб., и на эту же сумму увеличился пассив фирмы, а именно статья «Нераспределенная прибыль», которая отражает рост активов фирмы, принадлежащих собственнику.

Нераспределенную прибыль Иван может забрать как дивиденд или оставить в бизнесе. Кроме того, если в будущем фирма понесет убыток, то она может направить накопленную к тому времени нераспределенную прибыль на его погашение.

НЕПОКРЫТЫЙ УБЫТОК

Попробуем разобраться в сущности непокрытого убытка с помощью приведенного ниже примера.

ПРИМЕР 5-5

Сущность непокрытого убытка

Вернемся к шоферу Ивану Кузькину и его компании "Кузя-такси". Напомним, как выглядел первоначальный баланс:

Актив, руб.		Пассив, руб.	
Автомобиль	90 000	Уставный капитал	100 000
Бензин	300		
Деньги	9 700		
Итого	100 000	Итого	100 000

В течение первого дня работы своей фирмы Иван получил 1500 руб. выручки, при этом израсходовав 250 руб. на бензин, а также заплатив 2000 руб. за замену фары, случайно поврежденной в результате наезда на забор. Таким образом, расходы ЗАО «Кузя-такси» (без учета дневной амортизации автомобиля) составили 2250 руб., а убыток — 750 руб. (1500 - 2250). Баланс ЗАО «Кузя-такси» на конец дня выглядит так:

Актив, руб.		Пассив, руб.	
Автомобиль	90 000	Уставный капитал	100 000
Бензин	50 (300 — 250)	Непокрытый убыток	(750)
Деньги	9 200 (9 700 + 1 500 – 2 000)		
Итого	99 250	Итого	99 250

Обратите внимание на то, что:

- 1) уменьшение пассива баланса не затрагивает статью «Уставный капитал», в которой всегда отражается величина капитала, зарегистрированного в уставных документах;
- 2) к концу дня суммарные активы ЗАО уменьшились на 750 рублей, и на эту же сумму уменьшился пассив фирмы.
- 3) Возникла статья «Непокрытый убыток», которая отражает уменьшение реального капитала собственника фирмы.

Непокрытый убыток можно покрыть за счет резервного или добавочного капитала (в части эмиссионного дохода), а также за счет целевых взносов учредителей.

РЕЗЕРВНЫЙ КАПИТАЛ

Объясним сущность резервного капитала на материале предыдущих примеров.

ПРИМЕР 5-6

*Сущность
резервного
капитала*

Снова вернемся к ЗАО «Кузя-такси», деятельность которого в первый день могла принести его единственному/ акционеру как прибыль (пример 5-4), так и убыток (пример 5-5).

Если в итоге получалась прибыль, отражаемая на счете «Нераспределенная прибыль», то потенциально вся она могла быть направлена на выплату дивидендов (налог на прибыль игнорируется). Например, до-

пустим, что Иван решил забрать в виде дивидендов всю дневную прибыль ЗАО, речь о которой шла в примере 5-4. Посмотрим, как это отразится в балансе.

Баланс до выплаты дивидендов			
Актив, руб.		Пассив, руб.	
Автомобиль	90 000	Уставный капитал	100 000
Бензин	50 (300 – 250)	Нераспределенная прибыль	1 250
Деньги	11 200 (9 700 + 1 500)		
Итого	101 250	Итого	101 250
Баланс после выплаты дивидендов в размере 100% от нераспределенной прибыли			
Актив, руб.		Пассив, руб.	
Автомобиль	90 000	Уставный капитал	100 000
Бензин	50	Нераспределенная прибыль	0
Деньги	9 950		
Итого	100 000	Итого	100 000

Таким образом, все вернулось на круги своя с той лишь разницей, что в активе баланса стало больше денег и меньше материалов (бензина).

Обратите внимание, что, если теперь дела пойдут плохо (то есть во второй день будет понесен убыток), у фирмы уже не будет никакой нераспределенной прибыли, и убыток сразу отразится в пассиве баланса со знаком «минус», как это было в примере 5-5. Однако если бы Иван не забрал всю прибыль в виде дивидендов, а оставил в бизнесе хотя бы ее часть, или всю, тогда убытки можно было бы покрыть за счет накопленной ранее прибыли.

Смысл резервирования прибыли (или создания резерва, что одно и то же) состоит в том, что какая-то часть прибыли (это решают акционеры) перемещается из статьи «Нераспределенная прибыль» (которая потенциально может быть потрачена на выплату дивидендов) в статью «Резервный капитал».

То есть, если бы в примере 5-4 ЗАО «Кузя-такси» создало бы резервный капитал в размере 50% своей прибыли, то в пассиве баланса было бы отражено:

Уставный капитал	100 000 руб.
Нераспределенная прибыль	625 руб.
Резервный капитал	625 руб.
Итого	101 250 руб.

На выплату дивидендов теперь можно направить 625 руб. (максимум). Остальная прибыль остается в бизнесе. То же самое другими словами можно выразить так: активы ЗАО выросли на 1250 руб. Собственник все еще может забрать активов на сумму 625 руб. в виде дивидендов, остальное он решил оставить в бизнесе.

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Выкупленные собственные акции — акции, которые акционерное общество само выкупает у акционеров и отражает в пассиве баланса по фактической стоимости выкупа со знаком «минус».

Добавочный капитал — капитал фирмы, который формируется за счет повышения стоимости ее основных средств в результате их переоценки; получения фирмой эмиссионного дохода (когда величина средств, полученных за акции при их первичном размещении, превышает их номинал); а также положительных курсовых разниц при внесении уставного капитала в иностранной валюте.

Непокрытый убыток — превышение расходов фирмы над ее доходами, которое не покрыто резервным или добавочным капиталом.

Нераспределенная прибыль — прибыль, которая не направлена на выплату дивидендов или не распределена в резервный капитал.

Резервный капитал акционерного общества — часть нераспределенной прибыли общества, которая зарезервирована по решению акционеров и уже не может быть направлена на выплату дивидендов.

Уставный капитал акционерного общества — сумма номинальной стоимости акций акционерного общества, распределенных между акционерами.

ВНИМАНИЕ!

Этот вопрос является очень важным для закрепления всего пройденного материала, поэтому советуем вам обязательно решить его **САМОСТОЯТЕЛЬНО**

КОНТРОЛЬНЫЙ ВОПРОС 5-1

Цель: научиться отражать движение оборотных активов в балансе, а также правильно списывать расходы будущих периодов

Аль-Ад-Дин решил открыть химчистку для жителей Багдада.

1. В уставный капитал химчистки было вложено 6000 динаров.
2. Химчистка приобрела на 500 динаров чистящих и моющих средств.
3. Оборудование для чистки обошлось химчистке в 1400 динаров. Оборудование получено и введено в эксплуатацию.
4. Химчистка потратила на создание и печать 1000 рекламных плакатов 400 динаров. Плакаты получены, но не использованы.
5. Уплачено 50 динаров за расклейку 250 плакатов.
6. Внесена авансом годовая аренда помещения в сумме 2400 динаров.
7. В первый месяц работы получено 800 динаров выручки, при этом израсходовано моющих средств на 150 динаров, а также начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров.
8. По окончании первого месяца перечислен аванс за новые моющие средства в размере 600 динаров.
9. Во второй месяц работы получено 1200 динаров выручки, при этом моющих средств израсходовано на 250 динаров, а амортизация оборудования составила 50 динаров.
10. По окончании второго месяца расклеено еще 500 рекламных плакатов, на что потрачено 100 динаров.
11. Во втором месяце приобретены облигации, выпущенные на 3 месяца халифатом Багдада, номинальная стоимость которых составила 500 динаров. Фактическая стоимость приобретенных облигаций - 450 динаров.
12. В этом же месяце получено от поставщика, которому ранее был выдан аванс, моющих средств на сумму 400 динаров.
13. На втором месяце работы предоставлен заем сроком на 2 года фирме «Джинн и компаньоны» в размере 500 динаров.

Требуется:

Отразить все вышеуказанные операции в таблице на правой стороне разворота (операция № 1 объяснена):

Отражение в балансе операций химчистки Аль-Ад-Дина (в динарах):

№ операции	Основные средства	Материалы	Расходы будущих периодов	Финансовые инвестиции	Авансы выданные	Денежные средства	Капитал	Доходы	Расходы
1						6 000	6 000		
1. В уставный капитал химчистки было вложено 6000 динаров. В результате операции у фирмы возникают денежные средства, и появляется капитал.									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
Итого	1 300	500	2 100	950	200	1 600	6 000	2 000	(1 350)

Подсказки:

1. Фирма несет расходы, когда ее активы исчезают и на их месте не появляется другие активы. Например, при оплате услуг расклейщика (операция 5) денежные средства уменьшаются на 50 динаров (их нужно показать в колонке «Денежные средства» со знаком «минус»). Одновременно на эту же сумму увеличиваются расходы (их нужно показать в колонке «Расходы» тоже со знаком «минус»).
2. 800 динаров выручки надо отразить в колонках «Денежные средства» и «Доходы».
3. Стоимость плакатов отражается в колонке «Затраты будущих периодов» и подлежит списанию по мере расклейки плакатов.
4. Арендная плата отражается в составе авансов выданных и подлежит частичному списанию по окончании каждого месяца.

¹ Если арендная плата не может быть возвращена, ее следует отражать в составе расходов будущих периодов.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 5-1

Цель: понять логику отражения операций по формированию уставного капитала в балансе

Лиса Алиса и кот Базилио решили открыть зал игровых автоматов (ЗАО «Поле чудес»). Лиса вложила в уставный капитал оборудование для зала стоимостью 50 000 сольдо (оценка подтверждена независимым оценщиком), а кот Базилио внес 20 000 сольдо, а также предоставил помещение стоимостью 80 000 сольдо. Уставный капитал ЗАО зарегистрирован в размере 150 000 сольдо. Доля Алисы составляет $\frac{1}{3}$, доля Базилио — $\frac{2}{3}$.

Требуется: составить вступительный баланс ЗАО «Поле чудес».

ЗАДАЧА 5-2

Цель: объяснить сущность нераспределенной прибыли

Дела у ЗАО «Поле чудес» из задачи 5-1 идут блестяще: была получена прибыль, денежные средства достигли уровня 200 000 сольдо

Требуется: составить новый баланс ЗАО «Поле чудес».

ЗАДАЧА 5-3

Цель: объяснить сущность выкупленных акций

Кот Базилио решает вывести лису Алису из игры. С этой целью он предлагает Алисе продать акции непосредственно ЗАО. Алиса соглашается, но с условием; что она получит от продажи трехкратный номинал своих акций.

Требуется: составить баланс после покупки.

ЗАДАЧА 5-4

Цель: научиться учитывать акции, выкупленные у акционеров

Хитрый Базилио рассматривает различные способы, как можно использовать акции, выкупленные у Алисы и находящиеся на балансе общества. Он придумал три варианта:

- 1) выкупить акции Алисы у ЗАО за 150 000 сольдо;
- 2) выкупить акции Алисы у ЗАО за их номинальную стоимость;
- 3) аннулировать акции, зарегистрировав уменьшение уставного капитала общества.

Требуется: составить балансы ЗАО по каждому из трех вариантов

ЗАДАЧА 5-5

Цель: отразить в балансе стоимость переоценки основных средств

На балансе ЗАО «Винни-Пятачок» находятся здание цеха и фасовочная линия по производству меда.

Первоначальная стоимость здания	20 млн руб.
Накопленный износ	5 млн руб.
Первоначальная стоимость линии	1 млн руб.
Накопленный износ	0,2 млн руб.

Директор ЗАО «Винни-Пятачок» принимает решение переоценить здание с коэффициентом 2, а оборудование — с коэффициентом **0,5**,

Требуется: показать влияние этих операций на статьи баланса.

ЗАДАЧА 5-6

Цель: понять влияние переоценки на добавочный капитал

Здание цеха из задачи 5-5 продано ЗАО «Осел Иа» за 30 млн руб.

Требуется: определить, что произошло с разделом «Добавочный капитал» в результате данной операции.

ЗАДАЧА 5-7

Цель: уяснить сущность дивидендов

Баланс кафе «В гостях у сказки» на конец текущего года выглядит следующим образом:

Актив, руб.		Пассив, руб.	
Основные средства		Капитал	
Скатерть-самобранка	100	Уставный капитал	200
Чудо-печь	50	Нераспределенная прибыль	150
Оборотные активы			
Разнообразная снедь для дорогих гостей	10		
Долги Царя-батюшки и его свиты за еду	90		
Деньги	100		
Итого	350	Итого	350

Требуется: определить, какую максимальную сумму дивидендов может получить единственный владелец бизнеса Иван-дурак?

ЗАДАЧА 5-8

Цель: оценить влияние убытка на статьи баланса

В продолжение задачи 5-7 предположим, что Царь-батюшка распорядился аннулировать свои долги, а также издал указ о конфискации чудо-печи и скатерти-самобранки, что и было сделано его холопами

Требуется: составить баланс после этих беззаконий.

ЗАДАЧА 5-9

Цель: уяснить сущность резервного фонда

Прибыль ЗАО «Суперкастрюля» за текущий год составила 10 млн руб. Акционеры решили перевести в резервный фонд 30% прибыли.

Требуется: объяснить, что значит это решение с бухгалтерской точки зрения.

ЗАДАЧА 5-10

*Цель: понять
правила вычета
входящего НДС
и порядок его
отражения
в балансе*

Вернемся к химчистке Аль-Ад-Дина из контрольного вопроса 5-1и рассмотрим ее хозяйственные операции с учетом НДС.

1. В капитал химчистки вложено 6000 динаров (НДС не облагается)
2. 590 динаров истрачено на приобретение чистящих и моющих средств (в том числе НДС 90 динаров). Средства получены, но не использованы.
3. 1652 динара ушло на покупку оборудования для чистки (в том числе НДС 252 динара). Оборудование получено и введено в эксплуатацию.
4. Расходы на печать 1000 рекламных плакатов составили 472 динара (в том числе НДС 71 динара). Плакаты получены, но не использованы.
5. Расходы на расклейку 250 плакатов составили еще 59 динаров (в том числе НДС 9 динаров).
6. Уплачена авансом годовая аренда помещения в сумме 2832 динара (в том числе НДС 432 динара).
7. В первый месяц работы получено 944 динара выручки (в том числе 144 динара НДС), при этом израсходовано моющих средств на 150 динаров (без учета НДС), начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров (НДС не облагается).
8. По окончании первого месяца перечислен аванс за новые моющие средства в размере 708 динаров (в том числе 108 динаров **НДС**).
9. За второй месяц работы получено 1416 динаров выручки (в том числе 216 динаров НДС), при этом израсходовано моющих средств на 250 динаров (без НДС), начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров (НДС не облагается).
10. По окончании второго месяца расклеено еще 500 рекламных плакатов. Стоимость расклейки 118 динаров (в том числе 18 динаров НДС).
11. Приобретены облигации, выпущенные на 3 месяца халифата Багдада, номинальная стоимость которых равна 500 динарам (НДС не облагается). Фактическая стоимость приобретенных облигаций - 450 динаров.
12. От поставщика, которому ранее был выдан аванс, получены моющие средства на сумму 472 динара (в том числе 72 динара НДС).
13. Предоставлен заем на 2 года фирме «Джинн и компаньоны» в размере 500 динаров (НДС не облагается).

Требуется:

а) отразить данные операции в таблице следующего вида:

№	Внеоборотные активы (по типам активов)	Оборотные активы (по типам активов)	Капитал	Доходы	Расходы

- б) рассчитать сумму НДС к вычету из бюджета и сумму НДС, которая будет числиться в балансе по статье "НДС по приобретенным ценностям";
- в) составить баланс химчистки по состоянию на конец второго месяца

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с представлением обязательств в балансе.
2. Изучить правила учета займов и кредитов.
3. Понять и запомнить состав кредиторской задолженности.
4. Уяснить сущность статей «Доходы будущих периодов» и «Резервы предстоящих расходов»

ФОРМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В БАЛАНСЕ

Обязательства представлены в бухгалтерском балансе следующим образом:

Пассив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
IV. Долгосрочные обязательства			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590		
V. Краткосрочные обязательства			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620		
поставщики и подрядчики	621		
задолженность перед персоналом организации	622		

Пассив	Код показателя	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623		
Задолженность по налогам и сборам	624		
Прочие кредиторы	625		
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
Итого по разделу V	690		

ДОЛГОСРОЧНЫЕ ЗАЙМЫ И КРЕДИТЫ

Обычные займы и кредиты

В данной статье баланса отражают займы и кредиты, полученные на срок более года с отчетной даты. Уточним, что под кредитами понимаются кредиты банков, а под займами – займы, взятые в небанковских организациях. При этом займы и кредиты отражаются в балансе вместе с начисленными по ним процентами.

ПРИМЕР 6-1

Отражение в балансе процентов, начисленных по взятым кредитам

1 января текущего года ЗАО «Суперкастриюля» получило рублевый кредит в размере 20 млн руб. под 20% годовых. Кредит и проценты по нему необходимо выплатить через 3 года.

В балансе, составленном на 31 декабря текущего года, в разделе «Долгосрочные обязательства» в статье «Займы и кредиты» будет значиться сумма 24 млн руб. (то есть сумма кредита и начисленных за год процентов).

Задолженность по кредитам, полученным в иностранной валюте, а также начисленные проценты по ним должны пересчитываться в рубли по курсу ЦБ на дату составления баланса.

Облигационные займы

Деньги могут быть получены фирмой не только по договору займа (кредитному договору), но и путем выпуска и продажи собственных облигаций. Стоимость выпущенных долгосрочных облигаций с учетом начисленных по ним процентов так же показывается в статье баланса «Займы и кредиты». Если же облигации были выпущены с дисконтом, то разница между стоимостью размещения и номинальной стоимостью списывается равномерно в течение срока обращения облигаций

ПРИМЕР 6-2

*Отражение
в балансе
облигаций,
выпущенных
с дисконтом*

1 января текущего года ЗАО «Суперкастрюля» выпустило 1000 собственных облигаций номиналом 1000 руб. за штуку. Срок облигационного займа — 2 года. Компания разместила облигации с дисконтом 40%, то есть покупная цена каждой облигации составила всего 600 руб. В балансе на дату размещения облигационного займа ее стоимость равна 600 000 руб.

В конце текущего года ЗАО увеличит стоимость облигаций на 20% (половина общего дисконта). То есть в балансе, который будет составлен 31 декабря текущего года, в разделе «Долгосрочные обязательства» в статье «Займы и кредиты» будет отражена цифра 800 000 руб ($600\,000 + 200\,000$ — признанный дисконт за текущий год). Одновременно с амортизацией дисконта и увеличением суммы своей задолженности ЗАО «Суперкастрюля» будет признавать финансовые расходы по обслуживанию облигационного займа.

КРАТКОСРОЧНЫЕ ЗАЙМЫ И КРЕДИТЫ

В этом разделе баланса отражаются остатки заемных (кредитных) средств, которые фирма получила на срок не более года и еще не вернула по состоянию на балансовую дату. Краткосрочные займы и кредиты отражаются в балансе по правилам, аналогичным для долгосрочных займов и кредитов.

КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Поставщики и подрядчики

В этом разделе указывается задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие и неоплаченные материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги).

Задолженность перед поставщиком возникает после оприходования материальных ценностей (приемки выполненных работ, оказанных услуг).

ПРИМЕР 6-3

*Формирование
кредиторской
задолженности
перед
поставщиками*

В текущем году ЗАО «Суперкастрюля» приобрело материалы на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). На балансовую дату материалы получены, но не оплачены. В балансе эта операция отразится следующим образом:

Актив		Пассив	
Запасы		Кредиторская задолженность	
Материалы	100 000 руб.	Поставщики	118 000 руб.
НДС по приобретенным ценностям	18 000 руб.		

Непогашенная кредиторская задолженность перед поставщиками списывается:

- когда по задолженности истекает срок исковой давности (три года после срока оплаты, установленного договором);
- либо когда стало известно, что кредитор ликвидирован.

Сумма списанной кредиторской задолженности включается в состав внереализационных доходов фирмы.

Авансы, полученные от покупателей, отражаются в строке баланса «Прочие кредиторы».

Задолженность перед персоналом организации

В этой строке учитывается задолженность фирмы перед работниками по начисленной, но невыданной заработной плате. Задолженность по подотчетным суммам показывается в строке «Прочие кредиторы».

Задолженность перед государственными внебюджетными фондами

Эта строка баланса служит для отображения задолженностей по единому социальному налогу, а также взносам в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования.

Задолженность по налогам и сборам

Здесь отражается задолженность по всем видам налоговых платежей в бюджет (налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество, налогу на доходы физических лиц), а также начисленные, но неуплаченные штрафы и пени в бюджет.

Прочие кредиторы

В этой строке указывается краткосрочная кредиторская задолженность, не учтенная в предыдущих строках баланса и не погашенная на балансовую дату. В частности, здесь содержится информация о задолженностях:

- перед подотчетными лицами;
- по авансам, полученным от покупателей;
- по депонированной зарплате;
- по взносам в фонды страхования имущества и работников фирмы.

ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ПЕРЕД УЧАСТНИКАМИ ПО ВЫПЛАТЕ ДОХОДОВ

В этой строке баланса отражается задолженность фирмы перед учредителями по начисленным, но невыплаченным дивидендам.

ПРИМЕР 6-4

Отражение начисленных, но невыплаченных дивидендов в учете

В текущем году ЗАО «Суперкастрюля» получило прибыль в размере 1 млн руб. На очередном собрании акционеров 50% этой прибыли было решено направить в резервный фонд, остальные 50% выплатить в виде дивидендов. Однако по состоянию на балансовую дату дивиденды так и не были выплачены.

Пассив	
<i>Капитал и резервы</i>	
Нераспределенная прибыль	0
Резервный капитал	500 000 руб.
<i>Краткосрочные обязательства</i>	
Задолженность перед учредителями по выплате доходов	500 000 руб.

ДОХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

В этом разделе отражаются доходы, полученные фирмой в текущем году, но относящиеся к будущим отчетным периодам. В состав таких доходов могут включаться:

- различного вида доходы, полученные вперед;
- стоимость безвозмездно полученных ценностей.

Доходы, полученные вперед

К доходам будущих периодов, в частности, относят:

- полученную вперед абонементную плату;
- другие аналогичные поступления.

Очень важно понимать, что вышеуказанные средства должны быть получены по договорам, которые не предусматривают перерасчетов по факту оказания услуг (выполнения работ). Поступление средств в качестве авансов под будущие услуги и работы доходом будущих периодов не признается и учитывается в составе авансов полученных (раздел баланса «Кредиторская задолженность»).

ПРИМЕР 6-5

*Отражение
доходов
будущих
периодов
в учете*

Суммы, вырученные бассейном «Чайка» от реализации годовых или квартальных абонементов, классифицируются в качестве доходов будущих периодов.

Суммы» переведенные консалтинговой фирме авансом в счет оказания консультационных услуг в будущем (окончательные расчеты производятся по факту оказания услуг), рассматриваются для этой фирмы как авансы полученные.

Доходы будущих периодов списываются в тех отчетных периодах, к которым они относятся.

ПРИМЕР 6-6

*Отражение
доходов
будущих
периодов
в учете*

В январе текущего года бассейн «Чайка» реализовал следующие типы абонементов:

Абонементы только на январь	всего на 200 000 руб.
Абонементы на первый квартал	всего на 600 000 руб.
Годовые клубные карты	всего на сумму 1,2 млн руб.

Баланс, составленный на конец января, будет выглядеть так (в тыс. руб.)

Пассив	
<i>Краткосрочные обязательства</i>	
Доходы будущих периодов	1 500 (400 + 1 100)

Баланс, составленный на конец первого квартала, будет выглядеть так (в тыс. руб.):

Пассив	
<i>Краткосрочные обязательства</i>	
Доходы будущих периодов	900

Безвозмездно полученные ценности

Стоимость безвозмездно полученных ценностей также учитывают в составе доходов будущих периодов, исходя из рыночной стоимости этих ценностей.

Статья 575 ГК РФ запрещает сделки дарения между коммерческими организациями, если оценочная стоимость дарения превышает 500 руб. Таким образом, безвозмездно получить имущество фирма может лишь от физических лиц, некоммерческих организаций, а также государственных и муниципальных органов.

Стоимость безвозмездно полученных основных средств и нематериальных активов, учтенная в составе доходов будущих периодов, списывается на счета прочих доходов по мере начисления на них амортизации. Стоимость иных безвозмездно полученных ценностей, списывается по мере их передачи в производство.

ПРИМЕР 6-7

Отражение в составе доходов будущих периодов безвозмездно полученных ценностей

1 января текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» получило в подарок от Винни-Пуха улей для разведения пчел (основное средство), рыночная стоимость которого оценена в 20 000 руб. Срок полезного использования улья составляет 10 лет. Пятачок не стал отставать от плюшевого друга и одарил компанию 300 воздушными шарами для полетов к дуплу дуба за медом. Рыночная стоимость «летних средств» равно 6000 руб. (срок службы шара менее года). За прошедший год было израсходовано 120 шаров.

В момент получения указанного имущества баланс ЗАО выглядит следующим образом:

Актив		Пассив	
Основные средства (улей)	20 000 руб.	Доходы будущих периодов	26 000 руб.
Материалы	6 000 руб.		

В конце текущего года баланс будет выглядеть так:

Актив		Пассив	
Основные средства (улей)	18 000 руб. = 20 000 – 2 000 (начисленная амортизация)	Доходы будущих периодов	21 600 руб.
Материалы	3 600 руб. = 6 000 – 2 400 (стоимость использованных шаров)		

Недостачи прошлых лет

Давайте рассмотрим порядок отражения недостач прошлых лет в составе доходов будущих периодов на следующем примере.

ПРИМЕР 6-В

Отражение в составе доходов будущих периодов недостач прошлых лет

В январе текущего года мисс Марпл обнаружила виновника недостачи 50 кг меда, который таинственным образом исчез со склада ЗАО «Винни-Пятачок» в прошлом году. Этим злоумышленником оказался осел Иа, и поныне работающий кладовщиком в компании Винни и Пятачка. Ослик после первой же воспитательной беседы сознался в содеянном и согласился вернуть стоимость меда, то есть 5000 руб. В балансе данная операция отразится так:

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность Иа	5 000 руб.	Доходы будущих периодов	5 000 руб.

Предположим, что в январе осел компенсировал лишь 3000 руб. После этого баланс примет следующий вид:

Актив		Пассив	
Дебиторская задолженность Иа	2 000 руб.	Доходы будущих периодов	2 000 руб.
Денежные средства	3 000 руб.	Нераспределенная прибыль	3 000 руб.

РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Единовременное списание крупных расходов приводит к резкому увеличению себестоимости и может стать причиной убытка. Чтобы расходы равномерно списывались на себестоимость, создаются резервы предстоящих расходов. Так, компания может резервировать средства на:

- дорогостоящий ремонт основных средств;
- выплату отпускных работникам;
- выплату вознаграждений работникам по итогам работы за год;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание своей продукции.

Решение о создании резервов должно быть зафиксировано в бухгалтерской учетной политике. Величина резервов на те или иные цели рассчитывается фирмой самостоятельно. Если фирма в течение года понесет расходы, под которые создавался резерв, то величина последнего уменьшается на сумму фактических расходов.

В конце года проводится инвентаризация резервов предстоящих расходов, при этом неиспользованные суммы резервов относятся на прочие доходы компании.

ПРИМЕР 6-9

Резервы предстоящих расходов

Гарантийный срок на кастрюли с числовым программным управлением составляет 1 год. Учетной политикой ЗАО «Суперкастрюля» предусмотрено ежемесячное отчисление средств на гарантийный ремонт.

По статистике из 100 проданных кастрюль 30 выходят из строя в течение первого года службы. При этом усредненные затраты на ремонт одной кастрюли составляют 50% от ее себестоимости. Таким образом, компании целесообразно резервировать 15% ($30\% \times 50\%$) себестоимости кастрюли на тот случай, если возникнет необходимость в гарантийном обслуживании.

Себестоимость одной кастрюли равна 30 000 руб. Согласно установленному графику за год с конвейера сходит 1000 кастрюль. Следовательно, размер отчислений в резерв за год составит $30\,000 \times 1000 \times 15\% = 4\,500\,000$ руб., то есть 375 000 руб. в месяц.

Если фактическая сумма расходов на гарантийный ремонт за год составила 4 млн руб., неиспользованные 500 000 руб. подлежат отнесению на прочие доходы компании.

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Доходы будущих периодов — доходы, полученные фирмой в текущем году, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Заем — заемные средства, полученные от небанковских организаций.

Краткосрочные займы и кредиты — заемные (кредитные) средства, которые фирма получила на срок не более года.

Кредит — средства, предоставленные фирме банком на условиях срочности, возвратности и платности.

Облигационный заем — заемные средства, полученные от выпуска компанией своих облигаций.

Резервы предстоящих расходов — отчисления на покрытие предстоящих крупных расходов.

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 6-1

Цель: уяснить правила отражения полученных займов и кредитов в балансе

1 января текущего года ЗАО «Суперкастрюля» получило банковский кредит в размере 1 млн руб. под 17% годовых. Срок погашения кредита — 3 года. Проценты должны выплачиваться первого числа каждого нового квартала.

Требуется: определить статью баланса, в которой будет показан данный кредит, и сумму, которая будет отражена в этой статье на конец текущего года.

ЗАДАЧА 6-2

Цель: понять принципы отражения в балансе облигационных займов

1 января текущего года ЗАО «Суперкастрюля» выпустило собственные облигации в количестве 2000 штук номиналом 1000 руб. каждая. Срок облигационного займа — 3 года. Компания разместила облигации с дисконтом 60%, то есть за каждую облигацию было получено всего 400 руб.

Требуется: определить статью баланса, по которой будет проходить данный заем, и сумму, которая будет отражена в этой статье на конец текущего года.

ЗАДАЧА 6-3

Цель: научиться классифицировать обязательства в балансе

Требуется: классифицировать по статьям пассива баланса следующие операции ЗАО «Винни-Пятачок»:

- 1) получен аванс от ЗАО «Осел Иа» за поставку меда;
- 2) начислен налог на прибыль за текущий год;
- 3) начислены дивиденды Пуху за текущий год;
- 4) получены горшки для меда, счет от ОАО «Кролик» до сих пор не оплачен;
- 5) начислена зарплата Тигре за разлив меда, завинчивание крышек и наклеивание этикеток;
- 6) начислен единый социальный налог с зарплаты Тигры;
- 7) начислен подоходный налог с зарплаты Тигры;
- 8) получен авансовый отчет от Пятачка, вернувшегося из деловой командировки (деньги пока не выплачены);
- 9) застраховано имущество ЗАО в фирме «Ресо Гарантия» (страховой взнос не переведен);
- 10) взят кредит в банке на 6 месяцев под расширение пасеки.

ЗАДАЧА 6-4

Цель: научиться определять сумму доходов будущих периодов

В январе текущего года спортклуб «Марк Аврелий» реализовал следующие типы абонементов:

Абонементы только на январь	всего на 400 000 руб.
Абонементы на первый квартал	всего на 900 000 руб.
Годовые клубные карты	всего на сумму 2,4 млн руб.

Требуется: определить сумму, отраженную в статье баланса «Доходы будущих периодов» по состоянию на 1 февраля, 1 апреля и 1 июля текущего года.

ЗАДАЧА 6-5

Цель: научиться отражать в балансе безвозмездно полученное имущество

В январе текущего года салон-парикмахерская «Голубой локон» получил в подарок от Пьеро турбосолярий, рыночная стоимость которого оценивается в 120 000 руб. Срок полезного использования солярия составляет 5 лет. Также в январе текущего года черепаха Тортилла расщедрилась на 200 пузырьков с целебной глиной для косметических масок общей стоимостью 8000 руб. В текущем году было израсходовано 160 таких пузырьков.

Требуется: отразить данные операции в балансе, составленном на момент получения указанного имущества, а также определить суммы, отражаемые в балансе, составленном на конец текущего года.

ЗАДАЧА 6-6

Цель: научиться отражать в балансе недостачи прошлых лет

В январе текущего года Эркуль Пуаро обнаружил виновника недостачи 5 суперкастрюль, таинственным образом исчезнувших со склада ЗАО «Суперкастрюля» в прошлом году. Этим виновником оказался главный бухгалтер ЗАО, который признался в содеянном и согласился вернуть продажную стоимость украденных кастрюль в размере 1 млн руб. Себестоимость украденных кастрюль составляла 600 000 руб.

Требуется: определить статьи баланса для отражения указанной операции и сумму, а также объяснить, как произойдет списание данной суммы.

ЗАДАЧА 6-7

Цель: научиться отражать в балансе резервы предстоящих расходов

1) Гарантийный срок на кастрюли с числовым программным управлением составляет 1 год. Учетной политикой ЗАО «Суперкастрюля» предусмотрено ежемесячное отчисление средств на гарантийный ремонт. По статистике, 10 из 100 проданных кастрюль выходят из строя в течение первого года службы. При этом усредненные затраты на ремонт одной кастрюли составляют 30% от ее себестоимости. Себестоимость одной кастрюли равна 2000 руб. Согласно установленному графику за год с конвейера сходят 100 000 кастрюль.

Требуется:

а) установить годовой размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту;

б) определить, что произойдет с резервом, если фактические затраты на ремонт за год составят 5 млн руб.

2) По окончании года ЗАО «Суперкастрюля» выплачивает своим сотрудникам премию в размере 10% от годовой зарплаты, которая составляет в ЗАО 8 млн руб. в расчете на всех сотрудников.

Требуется: определить ежемесячную сумму отчислений в резерв по указанной премии.

ЗАДАЧА 6-8

Цель: произвести классификацию имущества, обязательств и капитала ЗАО

Имущество и обязательства фермы ЗАО «Винни-Пятачок»:

Имущество и обязательства	Сумма, тыс. руб.
Мед, расфасованный в горшочки, с крышками и этикетками	50
Счет в банке развития пчеловодства	5
Домик, где лежат горшки с медом	120
Заем у Совы на 9 месяцев, на который приобретены новые ульи	185
Запасы сиропа для кормления пчел	50
Монеты в коте-копилке	3
Яма для хранения горшков с медом	120
Прибыль от продажи меда на рынке за прошлый год	750
Оплата годовой рекламы меда в журнале «Мухомор»	200
Пчелы медоносные многолетнего использования	1 000
Горшки с этикетками, но без крышек	10
Аванс Тигре за покраску ульев	10
Пустые глиняные горшки для упаковки меда (100 шт.)	10
Большое дерево с дуплом	155
Долг Пятачку за хождение под зонтом при выемке меда из дупла	100
Собственные облигации ЗАО «Винни-Пятачок» сроком на 2 года	150

СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ. МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ И КАССОВЫЙ МЕТОД

ЦЕЛИ ЗАНЯТИЯ

1. Ознакомиться с системой счетов и принципом двойной записи.
2. Понять сущность метода начисления и его принципиальные отличия от кассового метода.

Система двойной записи была разработана итальянцем Лукой Пачоли, за что, живи в наши дни, он вполне мог бы претендовать на Нобелевскую премию!

СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Структура типового счета бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете все активы, капитал и обязательства отражаются на так называемых счетах, которые можно представить себе в виде таблицы с двумя колонками. Левая колонка таблицы называется «**дебет**», правая — «**кредит**».

Каждый счет напоминает баланс в миниатюре. Дебет соответствует активу, а кредит — пассиву баланса.

Структура типового счета бухгалтерского учета

Дебет	Кредит
соответствует активу баланса	соответствует пассиву баланса

На каждый объект учета открывается отдельный счет.

Счета, на которых учитываются активы, называются **активными**.

Счета, на которых учитываются капитал и обязательства, называются **пассивными**.

Сначала мы разберем принципы отражения хозяйственных операций на активных счетах, затем — на пассивных.

Отражение операций на активных счетах бухгалтерского учета

Как было отмечено выше, активу баланса соответствует дебет типового бухгалтерского счета. Поэтому **рост активов всегда отражается по дебету соответствующих счетов**. Уменьшение активов в принципе можно было бы также отражать по дебету со знаком «минус», однако в бухгалтерском учете **уменьшение активов принято проводить по кредиту соответствующих счетов**.

Итак, для активных счетов дебет счета означает его увеличение, а кредит — уменьшение.

Пример отражения операций на активном счете:

Счет «Материалы» (счет учета актива) (руб.)

Дебет (увеличение)		Кредит (уменьшение)	
Начальный остаток материалов (начальное сальдо)	0		
Увеличение материалов	100	Списание материалов	50
Увеличение материалов	200	Списание материалов	100
Конечный остаток материалов (конечное сальдо)	150		

На начало периода у организации не было никаких материалов. Бухгалтер сказал бы, что **начальное сальдо** (т.е. начальный остаток) на счете «Материалы» было равно нулю.

По дебету счета показаны две суммы — 100 и 200 руб. Это стоимость двух партий материалов, которые поступили и которые бухгалтер учитывает со знаком «плюс».

По кредиту показаны две суммы — 50 и 100 руб. Это стоимость двух партий материалов, которые были израсходованы (например, переданы со склада в производственный цех для переработки).

Бухгалтер вычитает эти суммы из стоимости поступивших материалов и определяет конечный остаток по счету, который называется **конечное сальдо** счета. Конечное сальдо счета равно 150 руб. Это означает, что на конец периода у организации имеются неизрасходованные материалы на сумму 150 руб.

Отражение операций на пассивных счетах бухгалтерского учета

Как было отмечено в начале раздела, пассиву баланса соответствует кредит типового бухгалтерского счета. Поэтому **рост пассивов (капитала и обязательств) всегда отражается по кредиту соответствующих счетов**. Уменьшение пассивов в принципе можно было бы также отражать по кредиту со знаком минус, однако в бухгалтерском учете уменьшение капитала и обязательств принято проводить по дебету соответствующих счетов.

Итак, для пассивных счетов кредит счета означает его увеличение, а дебет — уменьшение.

Пример отражения операций на пассивном счете:

Счет «Кредиторская задолженность перед персоналом» (счет учета обязательств) (руб.)

Дебет (уменьшение)		Кредит (увеличение)	
		<i>Задолженность персоналу на начало периода (начальное сальдо счета)</i>	100
Уменьшение задолженности (удержание налога на доходы физических лиц)	13		
Уменьшение задолженности (выплаты персоналу)	87	Увеличение задолженности (начисление зарплаты)	160
		<i>Задолженность персоналу на конец периода (конечное сальдо)</i>	160

На начало периода организация была должна своим работникам 100 руб. Бухгалтер сказал бы, что «начальное сальдо» (т.е. начальный остаток) на счете «Задолженность перед персоналом» было равно 100 руб.

Поскольку кредиторская задолженность показывается в пассиве баланса, ее сумма отражается по кредиту данного счета, который является пассивным.

По дебету счета показаны две суммы — 13 и 87 руб. Это налог на доходы физических лиц и выплата персоналу, которые бухгалтер учитывает со знаком «минус», поскольку они уменьшают задолженность фирмы перед персоналом.

По кредиту счета показана сумма 160 руб. Это новая зарплата, которая только начислена, но еще не выплачена.

Конечное сальдо счета равно 160 руб. Это означает, что на конец периода у организации имеется задолженность перед персоналом на сумму 160 руб.

Подводя итоги: структура активных и пассивных счетов

Материалы — активный счет		Кредиторы — пассивный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
сальдо всегда дебетовое			сальдо всегда кредитовое
увеличение по дебету	уменьшение по кредиту	уменьшение по дебету	увеличение по кредиту

Подведем итога всего вышеизложенного.

1. Счета бухгалтерского учета соотносятся с активом и пассивом баланса: активный счет отражается в активе баланса, пассивный — в пассиве.
2. Увеличение активного счета корреспондирует с увеличением его левой стороны, т.е. дебета. И наоборот, увеличение пассивного счета корреспондирует с увеличением его правой стороны, т.е. кредита.
3. Уменьшение активного счета может быть рассмотрено как отрицательный дебет, что равносильно кредиту. А уменьшение пассивного счета может быть рассмотрено как отрицательный кредит, что равносильно дебету.

СИСТЕМА ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

Основные принципы системы двойной записи

Рассмотрим систему двойной записи на следующем примере.

ПРИМЕР 7-1

- 1) Мальвина внесла 2000 сольдо в уставный капитал салона «Голубой локон».

Актив		Пассив	
Деньги	+2 000	Уставный капитал	+2 000

Д-т	Деньги	К-т	Д-т	Уставный капитал	К-т
2 000					2 000
активный счет					пассивный счет
увеличение по дебету					увеличение по кредиту

2) 600 сольдо израсходовано на покупку шампуней, краски и прочей косметики.

Актив			Пассив		
Деньги		(600)			
Материалы		+600			

Д-т	Материалы	К-т	Д-т	Деньги	К-т
600					600
активный счет					активный счет
увеличение по дебету					уменьшение по кредиту

3) 800 сольдо уплачено за аренду помещения для салона за текущий период.

Актив			Пассив		
Деньги		(800)	Прибыль (расходы)		(800)

Д-т	Деньги	К-т	Д-т	Прибыль	К-т
		800	800		
	активный счет			пассивный счет	
	уменьшение по кредиту			уменьшение по дебету	

4) В салоне устанавливают оборудование (рабочие столы, раковины для мытья волос и т.д.) на общую сумму 1200 сольдо, полученное от поставщика в кредит с условием оплаты через месяц.

Актив			Пассив		
Оборудование		+1 200	Кредиторская задолженность (расчеты с поставщиками)		+1 200

Д-т	Основные средства	К-т
1 200		
	активный счет	
	увеличение по дебету	

Д-т	Кредиторы	К-т
		1 200
	пассивный счет	
	увеличение по кредиту	

5) За первую неделю работы выручка составила 1600 сольдо.

Актив		Пассив	
Деньги	+1 600	Прибыль (доходы)	+1 600

Д-т	Деньги	К-т
1 600		
	активный счет	
	увеличение по дебету	

Д-т	Прибыль	К-т
		1 600
	пассивный счет	
	увеличение по кредиту	

6) 125 сольдо выплачено ассистенту.

Актив		Пассив	
Деньги	(125)	Прибыль (расходы)	(125)

Д-т	Деньги	К-т
		125
	активный счет	
	уменьшение по кредиту	

Д-т	Прибыль	К-т
125		
	пассивный счет	
	уменьшение по дебету	

7) 400 сольдо направлены на погашение задолженности за мебель.

Актив		Пассив	
Деньги	(400)	Кредиторская задолженность (расчеты с поставщиками)	(400)

Д-т	Деньги	К-т
		400
	активный счет	
	уменьшение по кредиту	

Д-т	Кредиторы	К-т
400		
	пассивный счет	
	уменьшение по дебету	

8) Израсходовано косметики и краски на 500 сольдо.

Актив			Пассив		
Материалы (500)			Прибыль (доходы) (500)		
Д-т	Материалы	К-т	Д-т	Прибыль	К-т
		500	500		
	активный счет		пассивный счет		
	уменьшение по кредиту		уменьшение по дебету		

9) Перечислен аванс за новую партию материалов 800 сольдо.

Актив			Пассив		
Деньги (800)					
Дебиторы +800					
Д-т	Деньги	К-т	Д-т	Дебиторы	К-т
		800	800		
	активный счет		активный счет		
	уменьшение по кредиту		увеличение по дебету		

10) В качестве дивидендов Мальвина получает 100 сольдо.

Актив			Пассив		
Деньги (100)			Прибыль (100)		
Д-т	Деньги	К-т	Д-т	Прибыль	К-т
		100	100		
	активный счет		пассивный счет		
	уменьшение по кредиту		уменьшение по дебету		

Начальное и конечное сальдо счета. Обороты по счетам

ПРИМЕР 7-2

*Движение
средств
по счетам*

Рассмотрим движение по двум счетам из нашего примера.

Д-т	Деньги	К-т	Д-т	Прибыль	К-т
активный счет					пассивный счет
увеличение по дебету	уменьшение по кредиту		уменьшение по дебету	увеличение по кредиту	
0 — началь- ный остаток, или началь- ное сальдо					0 — началь- ный остаток, или началь- ное сальдо
(1) 2 000			(3) 800		(5) 1 600
	(2) 600				
	(3) 800		(6) 125		
(5) 1 600			(8) 500		
	(6) 125		(10) 100		
	(7) 400				
	(9) 800				
	(10) 100				
оборот по дебету 3 600	оборот по кредиту 2 825		оборот по дебету 1 525	оборот по кредиту 1 600	
775 — конеч- ный остаток, или конечное сальдо				75 — конеч- ный остаток или конечное сальдо	

Счета доходов и расходов

В рассмотренном выше примере все поступления и расходы салона относились непосредственно на балансовый счет «**Прибыль**». Такой подход является очень упрощенным, поскольку в бухгалтерском учете используются отдельные счета для учета доходов и расходов. Такие счета не являются балансовыми, то есть по ним не возникает самостоятельного сальдо (остатка). Любые остатки по этим счетам на балансовую дату должны быть перенесены на счет «**Прибыли и убытки**».

ПРИМЕР 7-3

*Движение
средств
по счетам*

Вернемся к нашему примеру и откроем два счета: «Доходы» и «Расходы».

Д-т	Расходы	К-т	Д-т	Доходы	К-т
активный счет					пассивный счет
увеличение по дебету	уменьшение по кредиту		уменьшение по дебету	увеличение по кредиту	
0 — началь- ный остаток, или началь- ное сальдо					0 — началь- ный остаток, или началь- ное сальдо
(3) 800					(5) 1 600
(6) 125					
(8) 500					
	списание в дебет счета «Прибыли и убытки» 1 425			списание в кредит счета «Прибыли и убытки» 1 600	
оборот по дебету 1 425	оборот по кредиту 1 425		оборот по дебету 1 600	оборот по кредиту 1 600	
0 — конечное сальдо				0 — конечное сальдо	

Счет «Прибыли и убытки» может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо.

дебетовое сальдо = УБЫТОК		кредитовое сальдо = ПРИБЫЛЬ	
Д-т	«Прибыли и убытки»		К-т
сальдо по счету	расходы 1 425	сальдо по счету	доходы 1 600
(10) дивиденды	100		
		кредитовое сальдо по счету — 75 (отражается в статье баланса «Нераспределенная прибыль»)	

МЕТОД НАЧИСЛЕНИЯ И КАССОВЫЙ МЕТОД

Отражение доходов по методу начисления и по кассовому методу

Наш базовый пример иллюстрировал так называемый **кассовый метод** отражения доходов фирмы, по которому получение и отражение дохода на счете совпадали с моментом поступления денег в кассу или на расчетный счет.

На практике все предприятия (за исключением малых) используют метод **начисления** для отражения своих доходов в бухгалтерском учете. Согласно этому методу доходы (выручка) от реализации отражаются в том периоде, в котором право собственности на проданные товары (работы, услуги) перешло от продавца к покупателю.

ПРИМЕР 7-4

*Кассовый метод
и метод
начисления
для
учета доходов*

ЗАО «Винни-Пятачок» продало 20 банок меда по цене 100 руб. каждая (НДС игнорируется). Половина реализованного товара была оплачена сразу же, другая половина продана в кредит.

При использовании кассового метода доходы составят 1000 руб. (10 банок × 100 руб.). Сумма кредиторской задолженности будет числиться на забалансовом счете, а проводка будет выглядеть так:

Д-т	Деньги	1 000
К-т	Доходы	1 000

Если использовать метод начисления, то доходы составят 2000 руб., а проводка примет вид:

Д-т	Деньги	1 000
	Дебиторы	1 000
К-т	Доходы	2 000

Таким образом, метод начисления требует признавать доходы от продажи вне зависимости от полученной оплаты и отражать дебиторскую задолженность в активе баланса.

Отражение расходов по методу начисления I по кассовому методу

Учет расходов производится аналогично учету доходов. На практике все предприятия (за исключением малых) используют метод начисления для отражения своих расходов в бухгалтерском учете. Согласно этому методу расходы отражаются в том периоде, в котором они возникли. И совсем не важно, оплачены они или нет.

ПРИМЕР 7-5

*Кассовый метод
и метод
начисления для
учета расходов*

Салон «Голубой локон» получил счет за электроэнергию на сумму 200 сольдо и до наступления балансовой даты так его и не оплатил. Если бы использовался кассовый метод, то счет был бы проигнорирован. В случае использования метода начисления была бы сделана следующая проводка:

Д-т	Расходы	200
К-т	Кредиторская задолженность	200

После оплаты счет «Кредиторы» дебетуется, а счета денежных средств кредитуются.

Некоторые расходы фирма должна начислять самостоятельно. Примерами таких расходов, в частности, являются:

- амортизация;
- проценты;
- расходы будущих периодов.

ПРИМЕР 7-6

*Примеры
начисления
расходов*

На балансе ЗАО «Суперкастрюля» находится линия по производству кастрюль стоимостью 12 млн руб. Срок полезного использования линии составляет 6 лет. Для покупки указанной линии ЗАО получим банковский кредит в 12 млн руб. на 2 года под 20% годовых. Проценты компания должна уплатить единовременно, вместе с основной суммой кредита.

Для монтажа указанного оборудования «Суперкастрюля» арендовала на 3 года производственное здание по договору долгосрочной аренды. Арендная плата в 3 млн руб. была уплачена авансом за все три года. Исходя из условий договора сумма предоплаты отнесена бухгалтером к расходам будущих периодов.

Все описанные выше операции имели место в начале текущего года.

На конец каждого квартала текущего года бухгалтер должен делать следующие проводки:

1) Начислить амортизацию линии за квартал (12 млн руб. / 6 лет / 4):

Д-т	Расходы	500 000
К-т	Амортизация основных средств	500 000

Однако, в самом первом квартале амортизация будет начислена только за два месяца, так как основные средства начинают амортизироваться с месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию.

2) Отообразить начисленные проценты по кредиту за квартал (12 млн руб. \times 20 % / 4) :

Д-т	Расходы	600 000
К-т	Долгосрочные кредиты	600 000

3) Списать на текущие расходы часть арендной платы, уплаченной авансом:

Д-т	Расходы	250 000
К-т	Расходы будущих периодов	250 000

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Активные счета — счета для отражения активов предприятия. Например, к активным счетам относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Финансовые вложения».

Активно-пассивные счета — счета для отражения расчетов. Например, счет «Расчеты с бюджетом» может быть активным, если бюджет должен фирме, или пассивным, если фирма задолжала бюджету (что бывает гораздо чаще).

Дебет и кредит счета — обозначение увеличения либо уменьшения суммы на счете. Для активных счетов дебет счета означает увеличение суммы на счете, кредит — уменьшение. Например, дебет счета «Касса» означает поступление наличных денег, то есть увеличение денежных средств в кассе предприятия. Кредит счета «Касса» подразумевает уменьшение наличных денежных средств.

Для пассивных счетов дебет счета означает уменьшение суммы на счете, кредит — увеличение. Например, дебет счета «Кредиторская задолженность» означает уменьшение задолженности, а кредит — ее увеличение.

Кассовый метод отражения доходов и расходов — метод, при котором для отражения доходов и расходов требуется, чтобы доходы были получены, а расходы оплачены.

Метод начисления — метод отражения доходов в момент перехода права собственности на продукцию, товары, работы или услуги к покупателю, а расходов — в том периоде, когда они были понесены, вне зависимости от времени оплаты. Например, сумма счета, выписанного клиенту ресторана официантом, признается доходом ресторана по методу начисления, но игнорируется по кассовому методу до момента оплаты счета.

Обороты по счету — суммы всех операций по дебету (дебетовый оборот) либо кредиту (кредитовый оборот) счета.

Пассивные счета — счета для отражения уставного и добавочного капитала, нераспределенной прибыли, заемных средств и прочих обязательств предприятия.

Сальдо счета — остаток средств на счете. Для активных счетов сальдо всегда дебетовое, для пассивных — кредитовое. Сальдо активно-пассивных счетов может быть как дебетовым, так и кредитовым. Например, если сальдо счета «Расчеты с бюджетом» дебетовое, значит, бюджет должен фирме (является ее дебитором). И наоборот, если сальдо данного счета кредитовое, то уже фирма задолжала бюджету, то есть имеет место кредиторская задолженность.

Счета доходов и расходов — счета для первичного отражения сумм доходов и расходов. Не имеют самостоятельного сальдо так как в конце периода закрываются (переходят) на счет «Прибыли и убытки».

Счет бухгалтерского учета — регистр для отражения однотипных операций. Например, по счету «Касса» отражаются только операции, связанные с приходом или расходом наличных денежных средств фирмы. Операции, не затрагивающие наличные денежные средства, по данному счету не отражаются.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 7-1

Цель: научиться составлять правильные бухгалтерские проводки

Аль-Ад-Дин решил открыть химчистку для жителей Багдада.

В первый месяц работы:

1. В уставный капитал химчистки было вложено 6000 динаров.
2. Химчистка приобрела на 500 динаров чистящих и моющих средств.
3. Оборудование для чистки обошлось химчистке в 1400 динаров. Оборудование получено и введено в эксплуатацию.
4. Химчистка потратила на создание и печать 1000 рекламных плакатов 400 динаров. Плакаты получены, но не использованы.
5. Было заплачено 50 динаров за расклейку 250 плакатов.
6. Была внесена авансом годовая аренда помещения в сумме 2400 динаров.
7. Было получено 800 динаров выручки, при этом было израсходовано моющих средств на 150 динаров, а также начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров.
8. По окончании первого месяца перечислен аванс за новые моющие средства в размере 600 динаров.

Во второй месяц работы:

9. Было получено 1200 динаров выручки, при этом моющих средств было израсходовано на 250 динаров, а амортизация оборудования составила 50 динаров.
10. Также потребовалось расклеить еще 500 рекламных плакатов, на что было потрачено 100 динаров.
11. Были приобретены облигации, выпущенные на 3 месяца халифатом Багдада, номинальная стоимость которых равна 500 динарам. Фактическая стоимость приобретенных облигаций — 450 динаров.
12. От поставщика, которому ранее был выдан аванс, было получено моющих средств на сумму 400 динаров.
13. Был предоставлен заем сроком на 2 года фирме «Джинн и компаньоны» в размере 500 динаров.

Требуется: написать бухгалтерские проводки для каждой произведенной операции.

ЗАДАЧА 7-2

*Цель: научиться
писать
правильные
проводки
по расходам
в соответствии
с методом
начисления*

Требуется: написать проводки для следующих операций ЗАО «Винни-Пятачок» (предполагается метод начисления):

Операция	Сумма, тыс. руб.
1. Получен аванс от ЗАО «Осел Иа» за поставку меда	10
2. Начислен налог на прибыль за текущий год	2
3. Начислены дивиденды Пуху за текущий год	5
4. Получены горшки для меда, счет от ОАО «Кролик» до сих пор не оплачен	0,8
5. Начислена зарплата Тигре за розлив меда, завинчивание крышек и наклеивание этикеток	1,5
6. Начислен единый социальный налог на зарплату Тигры	0,45
7. Начислен подоходный налог из зарплат Тигры	0,18
8. Получен авансовый отчет от Пятачка, вернувшегося из деловой командировки (деньги пока не выплачены)	0,4
9. Застраховано имущество ЗАО на год в фирме «Ресо Гарантия» (страховой взнос не переведен)	0,7
10. Взят кредит в банке на 6 месяцев под расширение пасеки	20
11. Начислены проценты за кредит	1,2
12. Произведена поставка меда ЗАО «Осел Иа»	10
13. Списана себестоимость поставленного меда	4
14. В бюджет уплачен налог на прибыль	2
15. Пуху уплачены дивиденды за текущий год	5
16. Оплачен счет от ОАО «Кролик»	0,8
17. Выплачена зарплата Тигре за минусом налога	1,32
18. Уплачен единый социальный налог	0,45
19. В бюджет уплачен подоходный налог из зарплат Тигры	0,18
20. Пятачку выплачено по его авансовому отчету	0,4
21. Переведен страховой взнос фирме «Ресо Гарантия»	0,7
22. Банку выплачен кредит	20
23. Уплачены проценты за кредит	1,2

ЗАДАЧА 7-3

*Цель: научиться
правильно
составлять
бухгалтерские
проводки*

ЗАО «Иван Fedoroff» оказывает услуги печати рекламных листовок. На 1 января остатки по счетам компании выглядят следующим образом (в **тыс. руб.**):

Кредиторы	5 200
Денежные средства	20 400
Дебиторы	11 000
Материалы	1 200
Основные средства	8 400
Уставный капитал	35 800

В течение первого квартала имели место следующие хозяйственные операции:

1. Начислена арендная плата за текущий квартал	1 300
2. Получены деньги от дебиторов	4 600
3. Заказаны новые материалы	7 600
4. Выставлены счета клиентам за оказанные услуги	5 600
5. Сделан платеж кредиторам	2 200
6. Получены ранее заказанные материалы, с условием произвести оплату в мае	7 600
7. Начислена заработная плата персоналу	3 800
8. Было обнаружено, что часть материалов испорчена, и их возвратили поставщику	1 600
9. Получены деньги от клиента по выставленному ранее счету	9 600
10. Оплачена начисленная ранее арендная плата	1 300
11. Получен и оплачен счет за коммунальные услуги в I квартале	320
12. Получен и оплачен счет за телефонные услуги, оказанные в I квартале	960
13. Получен счет за рекламные услуги, оказанные в I квартале. По состоянию на 31 марта счет не оплачен	1 400
14. Выставлен дополнительный счет клиенту	5 400
15. Выплачена начисленная ранее заработная плата персоналу	3 800
16. Начислен износ оборудования	1 000

Требуется:

- 1) составить баланс на 1 января;
- 2) написать проводки для каждой операции;
- 3) составить баланс ЗАО «Иван Fedoroff» на конец первого квартала.

ЗАДАЧА 7-4

*Цель: научиться
правильно
составлять
бухгалтерские
проводки*

Вольфганг Амадей Мунькин владеет ЗАО «Старый рояль», основным и единственным видом деятельности которого являются ремонт и настройка пианино. Начальные остатки по счетам на 1 января выглядят следующим образом:

Начальные остатки	Сумма, тыс. руб.
Денежные средства	1 580
Амортизация (фургон)	4 000
Дебиторы	2 000
Кредиторы	1 660
Расходы будущих периодов (страховка фургона)	800
Проценты по собственным облигациям к уплате	220
Материалы	100
Основные средства	10 700
Собственные облигации к оплате	3 500
Уставный капитал	5 800

В текущем году произошли следующие хозяйственные операции:

Операция	Сумма, руб.
1. Выставлено счетов клиентам за настройку на сумму	14 000
2. Получено денег от клиентов за настройку	13 000
3. Выставлено счетов клиентам за ремонт на сумму	12 000
4. Получено от клиентов за ремонт	11 000
5. Закуплены материалы в долг (счет поставщика не оплачен)	300

Продолжение таблицы

Операция	Сумма, тыс. руб.
6. Оплачены облигации компании и проценты по ним	1 500 + 430 (220 за прошлый год и 210 — за текущий)
7. Оплачен бензин для фургона	1 300
8. Оплачено страхование фургона на следующий год	700
9. Оплачен счет за текущую рекламу	1 000
10. Дополнительно получено от клиентов	1 500
11. Инвентаризация материалов на конец года показала, что их осталось на сумму (бензина не осталось совсем)	150
12. Износ фургона за год составил	2 500
13. Полученный за телефонные переговоры счет на конец года не оплачен	100

Требуется:

- 1) составить баланс на 1 января;
- 2) написать проводки для каждой операции;
- 3) составить баланс ЗАО «Старый рояль» на конец года. НДС игнорировать.

ЗАДАЧА 7-5

Требуется: привести примеры корректирующих проводок, которые могут быть сделаны в бухгалтерском учете на балансовую дату.

8

ПЛАН СЧЕТОВ. ТИПОВЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с планом счетов бухгалтерского учета.
2. Научиться использовать типовые бухгалтерские проводки.

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Структура Плана счетов

Действующий План счетов бухгалтерского учета организаций (кроме кредитных и бюджетных) утвержден **приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н** и содержит названия и номера счетов, распределенных по разделам.

Ко многим счетам предлагается открыть **субсчета**, которые уместно сравнить с отделениями внутри одной папки. Например, в составе счета «Материалы» могут открываться следующие субсчета: «Сырье и материалы», «Топливо», «Тара», «Запасные части» и т.д. Структура Плана счетов выглядит следующим образом:

Раздел 1. Внеоборотные активы (01—09)	Счета бухгалтерского баланса
Раздел 2. Производственные запасы (10—19)	
Раздел 3. Затраты на производство (20—29 и 30—39)	
Раздел 4. Готовая продукция и товары (40—49)	
Раздел 5. Денежные средства (50—59)	
Раздел 6. Расчеты (60—79)	
Раздел 7. Капитал (80—89)	
Раздел 8. Финансовые результаты (90—99)	Счета отчета о прибылях и убытках
Забалансовые счета (001—011)	

Содержание Плана счетов

Наиболее часто встречающиеся счета с их номерами и кратким описанием приведены ниже:

Наименование счета	Номер	Комментарий
Раздел 1. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	активный счет, субсчета открываются по видам основных средств
Амортизация основных средств	02	пассивный счет, отражающий сумму накопленного износа основных средств
Доходные вложения в материальные ценности	03	активный счет, в котором отражается имущество, предназначенное для сдачи в аренду, лизинг или прокат
Нематериальные активы	04	активный счет, субсчета открываются по видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	пассивный счет, в балансе уменьшает сумму на счете 04
Оборудование к установке	07	активный счет, отражающий стоимость оборудования, требующего монтажа
Вложения во внеоборотные активы	08	активный счет, через который проводится приобретение (строительство) основных средств и нематериальных активов. Сальдо на счете свидетельствует о незавершенном строительстве/научно-исследовательских работах или об основных средствах, не введенных в эксплуатацию по состоянию на балансовую дату
Отложенные налоговые активы	09	активный счет (подробнее см. в главе 12)
Раздел 2. Производственные запасы		
Материалы	10	активный счет; субсчета открываются по видам материальных ценностей (сырье, полуфабрикаты, топливо, запасные части, инвентарь и т.д.)
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	активный счет, отражающий входящий НДС, который потенциально может быть предъявлен к вычету из бюджета
Раздел 3. Затраты на производство		
Основное производство	20	активный счет, аккумулирующий все производственные затраты фирмы. Остаток на счету отражает себестоимость незавершенного производства

Наименование счета	Номер	Комментарий
Вспомогательные производства	23	активный счет, отражающий затраты вспомогательных производств
Общепроизводственные расходы	25	активный счет, показывающий косвенные расходы, связанные непосредственно с производством
Общехозяйственные расходы	26	активный счет, отображающий косвенные расходы, связанные с управлением организацией в целом
Раздел 4. Готовая продукция и товары		
Товары	41	активный счет для учета товаров, приобретенных для перепродажи
Готовая продукция	43	активный счет для учета готовой продукции
Расходы на продажу	44	активный счет, отражающий сумму расходов по сбыту
Товары отгруженные	45	активный счет, остаток на котором отражает себестоимость отгруженных в адрес покупателя товаров, которые пока находятся в собственности продавца
Раздел 5. Денежные средства		
Касса	50	активный счет, отражающий движение наличных средств и денежных документов
Расчетные счета	51	активный счет, показывающий движение рублевых средств по счетам в банках
Валютные счета	52	активный счет, отражающий движение средств на валютных счетах в банках
Финансовые вложения	58	активный счет, в составе которого могут быть открыты субсчета: паи и акции, долговые ценные бумаги, предоставленные займы, вклады по договору простого товарищества
Резерв под обесценение финансовых вложений	59	пассивный счет, в балансе уменьшает сумму на счете 58
Раздел 6. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	активно-пассивный счет: в дебете отражается задолженность поставщиков по перечисленным им авансам, в кредите — задолженность перед поставщиками за полученные от них товары, работы, услуги

Наименование счета	Номер	Комментарий
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	активно-пассивный счет: по дебету отражается задолженность покупателей за отгруженную им продукцию, работы, услуги; по кредиту — задолженность перед покупателями за полученные от них авансы
Резервы по сомнительным долгам	63	пассивный счет, в балансе уменьшает сумму на счете 62
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	пассивный счет, в составе которого открываются субсчета по видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	пассивный счет, к которому открываются субсчета по видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	активно-пассивный счет: остаток по дебету отражает сумму задолженности бюджета перед фирмой, остаток по кредиту — сумму, которую фирма должна бюджету
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	пассивный счет, в составе которого открыты субсчета расчетов по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	пассивный счет, остаток на котором показывает сумму задолженности фирмы перед работниками по зарплате и другим аналогичным выплатам
Расчеты с подотчетными лицами	71	активно-пассивный счет: дебетовое сальдо показывает задолженность работника, кредитовое — задолженность фирмы
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	активный счет: сальдо отражает задолженность персонала по взятым кредитам или по возмещению материального ущерба
Расчеты с учредителями	75	активно-пассивный счет: сальдо отражает задолженность по невнесенным вкладам или по невыплаченным дивидендам
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	активно-пассивный счет, отражающий расчеты, не показанные в ранее упоминавшихся счетах
Отложенные налоговые обязательства	77	пассивный счет, подробнее см. в главе 12
Раздел 7. Капитал		
Уставный капитал	80	пассивный счет, отражающий сумму зарегистрированного уставного капитала

Наименование счета	Номер	Комментарий
Собственные акции (доли)	81	пассивный счет, остаток на котором показывает сумму акций, выкупленных у акционеров
Резервный капитал	82	пассивный счет, отражающий сумму резервного капитала
Добавочный капитал	83	пассивный счет, отражающий сумму добавочного капитала
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	активно-пассивный счет: дебетовое сальдо отражает сумму непокрытого убытка, кредитовое — сумму нераспределенной прибыли
Целевое финансирование	86	пассивный счет, в котором указывается сумма средств, перечисленных фирме на строго определенные цели
Раздел 8. Финансовые результаты		
Продажи	90	активно-пассивный счет: дебетовое сальдо показывает убыток от реализации, кредитовое — прибыль
Прочие доходы и расходы	91	активно-пассивный счет, служащий для отражения доходов и расходов
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	активный счет, показывающий стоимость недостающих ценностей
Резервы предстоящих расходов и платежей	96	пассивный счет для отражения предстоящих расходов и платежей
Расходы будущих периодов	97	активный счет: сальдо показывает сумму произведенных расходов, которые относятся к будущим периодам
Доходы будущих периодов	98	пассивный счет, отражающий доходы, относящиеся к будущим периодам
Прибыли и убытки	99	активно-пассивный счет, в котором формируется финансовый результат текущего года

УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Данный счет является транзитным счетом, через который отражается приобретение внеоборотных активов, а именно:

- земельных участков (субсчет 08-1);

- объектов природопользования (субсчет 08-2);
- основных средств (08-4);
- нематериальных активов (08-5).

Стоимость приобретения вышеуказанных активов сначала отражается на дебете счета 08 (по определенному субсчету), а затем списывается на счет соответствующего актива.

ПРИМЕР 8-1

Отражение приобретения основных средств и нематериальных активов на счете 08

ЗАО «Суперкастрюля» приобрело производственную линию стоимостью 10 млн руб., а также исключительное право на изобретение говорящей ручки для кастрюль стоимостью 5 млн руб.

В бухгалтерском учете отражение этих активов непосредственно на счетах 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы» невозможно, так как прежде необходимо использовать счет 08 и только потом списать с него суммы на счета 01 и 04.

Типовые проводки по приобретению внеоборотных активов выглядят следующим образом:

Проводка № 1 (учтены затраты, связанные с покупкой внеоборотного актива, а именно покупная стоимость, доставка, монтаж и т.п.)

Д-т счет 08 («Вложения во внеоборотные активы») на сумму без НДС

Д-т счет 19 («НДС по приобретенным ценностям») на сумму входящего НДС

К-т счета кредиторской задолженности (60, 76)

Если же фирма не платит НДС, то проводка примет вид

Проводка № 1 (учтены затраты, связанные с покупкой внеоборотного актива, а именно покупная стоимость, доставка, монтаж и т.п.)

Д-т счет 08 («Вложения во внеоборотные активы») на всю сумму (в том числе НДС)

К-т счета кредиторской задолженности (60, 76)

Проводка № 2 (актив введен в эксплуатацию)

Д-т счет учета актива (01, 04)

К-т счет 08 («Вложения во внеоборотные активы»)

Проводка № 3 (входящий НДС принимается к вычету)*

Д-т счет 68 («Расчеты по налогам и сборам» — субсчет НДС)

К-т счет 19 («НДС по приобретенным ценностям») на сумму входящего НДС

* Проводка № 3 делается только в том случае, если фирма является плательщиком НДС.

ПРИМЕР 8-2

*Проводки по
приобретению
основных
средств*

ЗАО «Суперкастрюля» приобрело производственную линию стоимостью 11,8 млн руб. (в том числе 1,8 млн р/б. — НДС). Расходы, связанные с монтажом и тестированием линии, составили 2,36 млн руб. (в том числе 0,36 млн руб. — НДС). Счета за линию, ее монтаж и тестирование оплачены после ее ввода в эксплуатацию.

Проводка № 1 (учтены затраты, связанные с покупкой линии, то есть ее покупная стоимость, монтаж и тестирование и т.п.)

Д-т счет 08 12 млн руб. (покупная стоимость без НДС + монтаж без НДС)

Д-т счет 19 2,16 млн руб. (1,8 млн + 0,36 млн)

К-т счет 60 (76) 14,16 млн руб.

Проводки № 2 и 3 (актив введен в эксплуатацию, входящий НДС принят к вычету)

Д-т счет 01 12 млн руб. Д-т счет 68 2,16 млн руб.

К-т счет 08 12 млн руб. К-т счет 19 2,16 млн руб.

Проводка № 4 (кредиторская задолженность оплачена)

Д-т счет 60 (76) 14,16 млн руб.

К-т счет 51 14,16 млн руб.

На счете 08 также отражается стоимость незавершенного строительства (субсчет 08-3) — в корреспонденции со счетами затрат на это строительство¹. Кроме того, на этом счете показывается стоимость незавершенных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (субсчет 08-8).

¹ Учет договоров строительного подряда регулируется одноименным ПБУ 2/07.

Итак, подытожим. Остаток на счете 08 показывает:

- стоимость объектов незавершенного строительства;
- стоимость основных средств и нематериальных активов, не введенных в эксплуатацию;
- стоимость незавершенных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

УЧЕТ ЗАТРАТ ОРГАНИЗАЦИИ

Счета отражения затрат для производственных организаций

Производственный процесс схематично представлен на рис. 8-1.

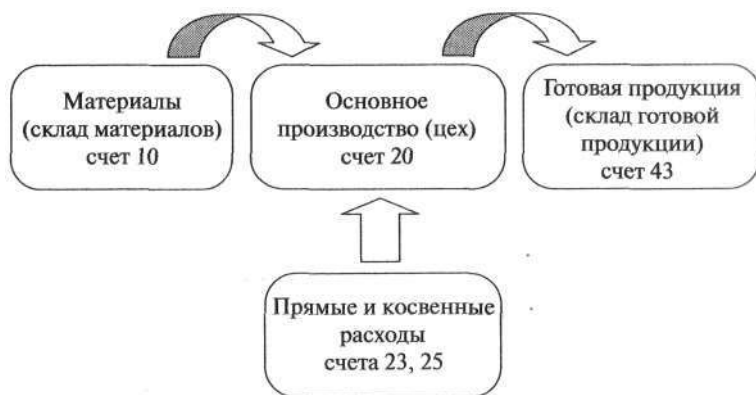


Рис. 8-1. Стадии производственного процесса

Элементарный производственный процесс описан в **примере 8-3**.

ПРИМЕР 8-3

*Элементарная
иллюстрация
производствен-
ного процесса*

1. Предположим» вы купили в магазине пачкупельменей (сырье и материалы) и положили ее в морозильник (т.е. на склад материалов).
2. Спустя некоторое время частьпельменей (сырье и материалы) отправилась в кастрюлю с кипящей водой (т.е. в цех).
3. После варки готовыепельмени (готовая продукция) были выложены на тарелку (т.е. поступили на склад готовой продукции).
4. Далеепельмени были благополучно съедены (проданы и включены в расходы организации).

Обратите внимание, что на первых трех стадиях мы имеем дело с активами (материалы, незавершенное производство, готовая продукция) и только после продажи готовой продукции возникает расход.

Необходимо также заметить, что на второй стадии (т.е. на стадии производства) возникают дополнительные прямые и косвенные затраты (например зарплата вашего повара, амортизация плиты, расходы по освещению кухни), которые добавляются к стоимости пельменей и тем самым увеличивают стоимость незавершенного производства.

Счет **10 «Материалы»** предназначен для отражения операций с сырьем и материалами организации. Остаток на этом счете показывает стоимость сырья и материалов у организации на определенную дату (в **примере 8-3** остаток на счете 10 показывает стоимость пельменей в холодильнике).

Счет **20 «Основное производство»** предназначен для отражения всех производственных затрат. Остаток на этом счете показывает стоимость незавершенного производства у организации на определенную дату (в **примере 8-3** остаток на счете 20 показывает стоимость недоваренных пельменей в кастрюле).

На этот счет непосредственно (т.е. сразу) попадают **прямые производственные** расходы, т.е. расходы, которые **непосредственно** относятся к производству **данного конкретного продукта**. Например:

- стоимость использованных в производстве материалов (в **примере 8-3** — стоимость пельменей);
- зарплата производственных рабочих (в **примере 8-3** — часть зарплаты повара)¹.

Если организация производит сразу несколько продуктов, то к счету **20** открываются несколько **субсчетов**. Напоминаем, что **субсчет** — это составная часть счета. Общая сумма остатка на счете есть сумма остатков по всем его субсчетам.

¹ В примере 8-3 безусловным прямым расходом является только стоимость пельменей (материалов). Зарплата повара будет отнесена к прямым расходам только в случае, если будет организован четкий позаказный учет.

ПРИМЕР 8-4

*Счета
и субсчета
в бухгалтерском
учете*

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед и варенье.

У ЗАО будет открыто два субсчета к счету **20 «Основное производство»**, а именно **субсчет 1 «Мед»** и **субсчет 2 «Варенье»**.

Сумма 1000 руб. по дебету **субсчета 1** означает, что на производство меда затрачено 1000 руб. Сумма 800 руб. по дебету **субсчета 2** означает, что затраты на производство варенья составили 800 руб.

Общие производственные затраты ЗАО, отраженные на **счете 20**, будут равны 1800 руб. (1000 руб. + 800 руб.).

Косвенные расходы сначала учитываются на счетах **25 «Общепроизводственные расходы»** и **26 «Общехозяйственные расходы»**, а затем списываются в дебет счета **20 «Основное производство»**, распределяясь между различными продуктами.

На счете **25 «Общепроизводственные расходы»** ведется учет **косвенных** общесеховых затрат, т.е. **косвенных** затрат, непосредственно связанных с производственным процессом.

На этом счете, в частности, отражаются:

- амортизация основных средств (если они используются для производства разных видов продукции) (в **примере 8-3** — часть амортизации плиты);
- затраты на ремонт производственных основных средств;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений (в **примере 8-3** — расходы на освещение кухни);
- расходы на содержание аппарата управления цеха и др.

На счете **26 «Общехозяйственные расходы»** отражаются **косвенные** затраты, непосредственно не связанные с производственным процессом, например:

- оплата труда административного персонала;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- расходы на аудиторские, консультационные, юридические услуги;
- расходы на содержание имущества общехозяйственного назначения и др.

На счете **23 «Вспомогательные производства»** ведется учет затрат, понесенных специальными цехами предприятия (например котельной, ремонтным цехом и т.д.)

Эти затраты распределяются в порядке, аналогичном порядку распределения косвенных расходов, учтенных на счетах **25** и **26**.

ПРИМЕР 8-5

*Отражение
прямых
и косвенных
производственных
затрат
на счетах
бухгалтерского
учета*

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед и малиновое варенье. Расходы ЗАО за прошедший месяц, в частности, включают в себя:

- 1) зарплат/ Пуха, добывающего мед из ульев;
- 2) зарплату Тигры, занимающегося варкой и разливом варенья;
- 3) зарплату Осли Иа, ведущего бухгалтерский учет в ЗАО;
- 4) амортизацию пчелиных ульев;
- 5) амортизацию чана для варки варенья;
- 6) амортизацию общего забора организации;
- 7) оплату ежегодного аудита, проводимого фирмой «Кролик и Партнеры».

Отразим данные расходы на счетах бухгалтерского учета:

Расходы 1, 4 — на счете **20 «Основное производство»**, субсчет «Мед»; расходы 2, 5 — на счете **20 «Основное производство»**, субсчет «Варенье»; расходы 3, 7 — на счете **26 «Общехозяйственные расходы»**; а расходы 6 — на счете **25 «Общепроизводственные расходы»**).

Косвенные расходы, относящиеся к нескольким видам продукции, распределяют между этими видами продукции пропорционально какому-либо показателю. Таким показателем могут быть стоимость материалов, израсходованных на выпуск конкретного вида продукции; заработная плата работников, занятых в процессе производства конкретного вида продукции, и т.д.

Выбранный порядок распределения косвенных расходов между видами продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

Стоимость произведенной продукции отражается на счете **43 «Готовая продукция»** (в примере 8-3 остаток на счете **43** показывает стоимость сваренных, но еще не съеденных пельменей на тарелке).

Себестоимость проданной готовой продукции отражается на счете **90 «Продажи»**, субсчет **2 «Себестоимость продаж»**. На этот счет также попадают расходы, связанные со сбытом продукции, которые первоначально накапливаются на счете **44 «Расходы на продажу»**.

Расходы, не связанные с производственной и сбытовой деятельностью (например уплата штрафных санкций), отражают-

ся на счете **91 «Прочие доходы и расходы»**, субсчет **1 «Прочие расходы»**.

Взаимосвязь счетов **43**, **90-1** и **90-2** показана на рис. 8-2.



Рис. 8-2. Счета 43, 90-2, 91-2 и их взаимосвязь

Сводная информация о счетах затрат в производственных организациях представлена в **табл. 8-1**.

Таблица 8-1

Основные счета бухгалтерского учета для отражения затрат в производственных организациях

Наименование затрат	Номер счета согласно Плану счетов
1. Затраты на материалы, которые находятся на складе, т.е. еще не отпущены в цех на переработку	10 «Материалы» (в разрезе субсчетов по каждому виду материалов)
2. Стоимость прямых производственных материалов, которые уже отпущены в цех на переработку	20 « Основное производство » (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
3. Оплата труда основных производственных рабочих	20 «Основное производство» (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
4. Амортизация (прямая) основных средств производственного назначения	20 «Основное производство» (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)

Наименование затрат	Номер счета согласно Плану счетов
5. Косвенные расходы производственного характера (понесенные в цехах)	25 «Общепроизводственные расходы» (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)
6. Косвенные расходы административно-го характера (понесенные в связи с управлением организацией)	26 «Общепроизводственные расходы» (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)
7. Косвенные расходы вспомогательных подразделений (котельни, энергоцеха и т.п.)	23 «Вспомогательные производства» (в разрезе субсчетов по отдельным подразделениям)
8. Общая себестоимость произведенной продукции	43 «Готовая продукция» (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
9. Расходы, связанные со сбытом	44 «Расходы на продажу» (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)
10. Общая себестоимость проданной продукции	90-2 «Себестоимость продаж» (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
11. Прочие расходы, т.е. расходы, не связанные с производственной деятельностью организации	91-2 «Прочие расходы» (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)

Типовые проводки производственного цикла

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Отражен счет поставщика оборудования за полученную линию по разливу пива	08 «Вложения во внеоборотные активы» 19 (на сумму НДС) «НДС по приобретенным ценностям»	60 (76) «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)
2. Счет за линию оплачен	60 (76) «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)	51 «Расчетные счета»
3. Входящий НДС по линии принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»
4. Линия введена в эксплуатацию	01 «Основные средства»	08 «вложения во внеоборотные активы»
5. Получены материалы, счет поставщика не оплачен	10 «Материалы» 19 (на сумму НДС) «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Содержание операции	Дебет	Кредит
6. Материалы оплачены	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
7. Входящий НДС по материалам Принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»
8. Материалы отпущены:		
в производство;	20 «Основное производство»	10 «Материалы»
на общепроизводственные нужды;	25 «Общепроизводственные расходы»	10 «Материалы»
на общехозяйственные нужды	26 «Общехозяйственные расходы»	10 «Материалы»
9. Начислена заработная плата персоналу организации:		
основным производственным рабочим;	20 «Основное производство»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
общепроизводственному персоналу;	25 «Общепроизводственные расходы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
общехозяйственному персоналу	26 «Общехозяйственные расходы»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
10. Начислена, амортизация:		
по производственной линии;	20 «Основное производство»	02 «Амортизация " Основных средств"»
по общепроизводственным объектам;	25 «Общепроизводственные расходы»	02 «Амортизация основных средств»
по общехозяйственным объектам	26 «Общехозяйственные расходы»	02 «Амортизация основных средств»
II. Получен счет от аудиторской компании	26 «Общехозяйственные расходы» 19 (на сумму НДС) «НДС по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
12. Счет от аудиторской компании оплачен	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»
ИЗ. НДС принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»

Содержание операции	Дебет	Кредит
14. Списаны общепроизводственные расходы	20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»
15. Списаны общехозяйственные расходы	20 «Основное производство»	26 «Общехозяйственные расходы»
16. Сдана на склад готовая продукция	43 «Готовая продукция»	20 «Основное производство»
17. Продукция отгружена покупателю, право собственности сохраняется у продавца	45 «Товары отгруженные»	43 «Готовая продукция»
18. Право собственности на отгруженную продукцию перешло к покупателю	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 («Продажи», субсчет «Выручка»)
19. Выделен НДС с выручки	90-3 («Продажи», субсчет «НДС»)	68 «Расчеты по налогам и сборам»
20. Списана себестоимость реализованной продукции	90-2 («Продажи», субсчет «Себестоимость») «Себестоимость продаж»	45 «Товары отгруженные»
21. Списан финансовый результат от реализации	90-9 («Продажи», субсчет «Прибыль»)	99 «Прибыли и убытки»

Счета отражения затрат для торговых организаций

В организациях торговли затраты учитываются в бухгалтерском учете с использованием счетов **41 «Товары»** и **44 «Расходы на продажу»**.

Стоимость приобретенных товаров (включая все расходы, непосредственно связанные с их приобретением) отражается на счете **41 «Товары»**. Эти затраты являются **прямыми** затратами для торговой организации.

На счете **44 «Расходы на продажу»** в торговых фирмах учитываются все затраты, связанные с ведением обычной деятельности, которые признаются в бухгалтерском учете косвенными:

- заработная плата любого персонала;
- расходы по аренде офисных помещений и складов;
- оплата услуг охраны;
- представительские, рекламные, командировочные и другие расходы.

Кроме того, торговые фирмы **могут** отражать на счете **44 «Расходы на продажу»** транспортные расходы, связанные с приобретением товаров (в альтернативном варианте эти расходы учитываются в стоимости товаров на счете **41 «Товары»**).

Все коммерческие расходы торговые фирмы должны ежемесячно списывать на счет **90-2 «Себестоимость продаж»**¹.

Расходы, не связанные с торговой деятельностью (например проценты по привлеченным заемным средствам), отражаются на счете **91-1 («Прочие расходы»)**.

ПРИМЕР 8-6

*Отражение
прямых
и косвенных
расходов
в торговых
организациях*

ООО «Торговый дом кота Базилио» осуществляет розничную торговлю продуктами питания.

Себестоимость всех товаров, закупленных для перепродажи, определенная исходя из фактических цен их приобретения, составила 20 млн руб. Транспортные расходы по доставке товаров на склад составили 1 млн руб. Согласно учетной политике ООО транспортные расходы по доставке приобретаемых товаров учитываются в их стоимости на счете 41 «Товары».

В первый месяц работы было продано **90 %** товаров.

Аренда торговых площадей составила 5 млн руб., амортизация торгового оборудования — 1,5 млн руб., зарплата торгового персонала — 2 млн руб.

По дебету счета **41 «Товары»** отражаются стоимость их приобретения (20 млн руб.) и транспортные расходы (1 млн руб.), по кредиту — стоимость проданных товаров в сумме 18,9 млн руб. (21 млн руб. \times 0,9). Остаток непроданных товаров на конец первого месяца работы равен 2,1 млн руб.

Все остальные затраты учитываются на счете **44 «Расходы на продажу»** в полной сумме — 8,5 млн руб. (5 + 1,5 + 2). В конце месяца они списываются на счет **90-2 «Себестоимость продаж»** в полной сумме.

¹ Исключение для этого порядка предусмотрено в отношении транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, учитываемых на счете 44 «Расходы на продажу». В бухгалтерском учете эти расходы списываются на себестоимость продаж либо в полной сумме, либо пропорционально стоимости проданных товаров.

**Основные счета бухгалтерского учета для отражения
затрат в торговых организациях**

Наименование затрат	Номер счета согласно Плану счетов
1. Стоимость приобретения товаров для перепродажи, включая все затраты, связанные с приобретением (кроме транспортных расходов, если в учетной политике предусмотрено их отражение на счете 44 «Расходы на продажу»)	41 «Товары» (в разрезе субсчетов по каждому виду товаров)
2. Стоимость транспортных расходов, расходы по доставке приобретенных товаров на склад организации	41 «Товары» или 44 «Расходы на продажу» (в зависимости от выбранной учетной политики)
3. Все остальные расходы, связанные с торговой деятельностью	44 «Расходы на продажу» (в разрезе субсчетов по видам расходов)
4. Прочие расходы, т.е. расходы, не связанные с торговой деятельностью	91-2 «Прочие расходы» (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)

Типовые проводки для торговых организаций

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
1. Отражен счет поставщика за полученные товары, а также сумма НДС, указанная в счете-фактуре поставщика	41 «Товары» (на сумму без НДС) 19 «НДС по приобретенным ценностям» (на сумму НДС)	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2. Входящий НДС по приобретенным, товарам принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»	19 «НДС по приобретенным ценностям»
3. Счет за товары оплачен	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
4. Отражена стоимость услуг по доставке приобретенных товаров на склад организации, а также сумма НДС, указанная в счете-фактуре транспортной организации*		
Вариант 1. Транспортные расходы по доставке товаров на склад организации-продавца включаются в стоимость товаров	41 «Товары» (на сумму без НДС) 19 «НДС по приобретенным ценностям» (на сумму НДС)	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Продолжение таблицы

Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
Вариант 2. Транспортные расходы по доставке товаров на склад организации- продавца учитываются отдельно	44 «Расходы на продажу», субсчет «Транспортные расходы» 19 «НДС по приобретенным ценностям» (на сумму НДС)	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
5. Входящий НДС по транспортным услугам принят к вычету	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»	19 «НДС по приобретенным ценностям»
6. Счет за транспортные услуги оплачен	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»
7. Товары отгружены покупателю, отражен НДС к уплате в бюджет с реализации	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»	90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» (на всю сумму с НДС) 68, субсчет «НДС» (на сумму налогового обязательства по НДС)
8. Списана себестоимость реализованных товаров	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость»	41 «Товары»
9. Списаны транспортно-заготовительные расходы, приходящиеся на реализованный товар (только при условии, что они учитываются отдельно)	90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость реализованных товаров»	44. «Расходы на продажу», субсчет «Транспортные расходы»
10. Определен финансовый результат от реализации товаров	90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль от продаж» (в случае прибыли) или 99 «Прибыли и убытки»	99 «Прибыли и убытки» 90 «Продажи», субсчет 9 «Убыток от продаж» (в случае убытка)
111. Поступила оплата за товар	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

• При условии, что доставка товаров на склад организации не включена в стоимость их приобретения и оплачивается отдельно транспортной организацией

Счета отражения затрат для предприятий сферы услуг

Корреспонденция счетов для учета затрат предприятий сферы услуг во многом аналогична промышленным предприятиям. Однако надо учитывать, что в сфере услуг затруднительно определить стоимость незавершенных работ (услуг), поэтому, как правило, остаток на **счете 20 «Основное производство»** для таких предприятий отсутствует. Также ими не используется **счет 43 «Готовая продукция»**, поскольку себестоимость выполненных работ (оказанных услуг) сразу списывается на **счет 90 «Продажи» (субсчет 2 «Себестоимость»)**.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Счета по учету расчетов (60—79)

Необходимо помнить, что метод начисления требует сначала начислить доход или расход и только после этого показать его получение/оплату. То есть сначала в учете возникает сумма задолженности, а потом отражается ее погашение.

ПРИМЕР 8-7

Отражение операций, связанных с расчетами

ЗАО «Винни-Пятачок» были произведены следующие операции:

- 1) получен денежный взнос в уставный капитал от Пуха;
- 2) оплачен счет за полученные материалы от осла Иа;
- 3) из кассы выплачена заработная плата Сове — главному бухгалтеру ЗАО;
- 4) получен долг Тигры за мед.

Давайте посмотрим, как правильно отразить эти операции в учете:

1. Сначала надо отразить задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Дебет 75-1
(расчеты по вкладам)

Кредит 80 (уставный капитал)

При получении денег нужно сделать следующую проводку:

Дебет 50, 51
(касса, расчетные счета)

Кредит 75-1 (расчеты по вкладам)

2. Сначала отражается возникновение задолженности за материалы.

Дебет 10 (материалы)	Кредит 60 (расчеты с поставщиками)
----------------------	---------------------------------------

При оплате счета нужно сделать следующую проводку:

Дебет 60 (расчеты с поставщиками)	Кредит 50, 51 (касса, расчетные счета)
--------------------------------------	---

3. Вначале необходимо отразить начисление зарплаты, то есть возникновение задолженности по зарплате.

Дебет 26 (общехозяйственные расходы)	Кредит 70 (расчеты с персоналом)
--------------------------------------	----------------------------------

Затем нужно отразить удержание подоходного налога.

Дебет 70 (расчеты с персоналом)	Кредит 68 (расчеты по налогам)
------------------------------------	--------------------------------

После этого можно показать выплату зарплаты.

Дебет 70 (расчеты с персоналом)	Кредит 50 (касса)
------------------------------------	-------------------

4. Сначала нужно отразить возникновение дебиторской задолженности.

Дебет 62 (расчеты с покупателями)	Кредит 90-1 (продажи, субсчет — выручка)
--------------------------------------	---

Затем показать получение денег.

Дебет 50, 51 (касса, расчетные счета)	Кредит 62 (расчеты с покупателями)
---------------------------------------	------------------------------------

Прямая корреспонденция счетов денежных средств со счетами доходов допустима только для предприятий розничной торговли и сферы услуг населению.

Счета финансовых результатов (90—99)

Операции с данными счетами подробно объясняются в **главах 9—11**, а потому ниже излагаются лишь основные положения, затрагивающие данные счета.

Счет 90 «Продажи»

На этом счете отражаются доходы (по кредиту) и расходы (по дебету), которые непосредственно связаны с реализацией готовой продукции, товаров, работ или услуг фирмы. К данному счету открываются субсчета:

По дебету	По кредиту
90-2 «Себестоимость»	90-1 «Выручка»
90-3 «НДС»	

Сальдо по счету 90 списывается на **счет 99 «Прибыли и убытки»**.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Этот счет предназначен для отражения доходов и расходов, не связанных с основной деятельностью фирмы, и внереализационных доходов и расходов. В составе данного счета открываются субсчета:

По дебету	По кредиту
91-2 «Прочие расходы»	91-1 «Прочие доходы»

Сальдо по счету 91 списывается на **счет 99 «Прибыли и убытки»**.

Счет 99 «Прибыли и убытки»

Этот счет служит для обобщения информации о прибылях или убытках, полученных фирмой. На него в конце каждого отчетного периода списываются остатки со **счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»**. Таким образом, на **счете 99** возникает итоговый результат, то есть текущая прибыль или текущий убыток.

Начисление налога на прибыль отражается по дебету счета 99 следующей проводкой:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	Кредит 68 «Налог на прибыль»
-----------------------------	------------------------------

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) текущего года»

Оставшаяся после налога чистая прибыль списывается на этот счет и впоследствии может быть направлена на выплату дивидендов:

Дебет 84	Кредит 75 (расчеты по дивидендам)
----------	-----------------------------------

или в резервный фонд.

Дебет 84	Кредит 82
----------	-----------

ПРИМЕР 8-8

Отражение, операций, связанных с определением прибыли/убытка текущего года

В текущем году ЗАО «Винни-Пятачок» реализовало меда на 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Себестоимость меда равна 40 000 руб. (без НДС), прочие доходы составили 5900 руб. (в том числе НДС — 900 руб.), а прочие расходы — 3000 руб. (без НДС). Налог на прибыль равен 15 000 руб. На дивиденды ушло 50% прибыли, а 25% было направлено в резервный фонд. Итак:

Счет 90 «Продажи»

Дебет 62	Кредит 90-1 (выручка)	118 000 руб.
Дебет 90-2 (себестоимость)	Кредит 41	40 000 руб.
Дебет 90-3 (НДС)	Кредит 68 (НДС)	18 000 руб.

Кредитовое saldo в размере 60 000 руб. будет списано на счет 99 «Прибыль и убытки» (см. ниже).

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Дебет 76	Кредит 91-1 (прочие доходы)	5 900 руб.
Дебет 91-2 (прочие расходы)	Кредит 68 (НДС)	900 руб.
Дебет 91-2 (прочие расходы)	Кредит 76 и др. счета расчетов	3 000 руб.

Кредитовое сальдо в размере 2000 руб. будет списано на счет 99 «Прибыль и убытки» (см. ниже).

Счет 99 «Прибыль и убытки»		
Дебет 99-9 «Прибыль от продаж»	Кредит 99	60 000 руб.
Дебет 91-2 «Прочие расходы»	Кредит 99	2 000 руб.

Всего на кредит счета 99 со счетов 90 и 91 будут списаны 62 000 руб. Налог на прибыль уменьшит кредитовое сальдо по счету 99 с 62 000 руб. до 47 000 руб., и чистая прибыль после уплаты налога будет переведена на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) текущего года».

Счет 99 «Прибыль и убытки»		
Дебет 99	Кредит 68 (налог на прибыль)	15 000 руб.
Дебет 99	Кредит 84	47 000 руб.

Нераспределенная прибыль будет направлена на выплату дивидендов и распределена в резерв. Выглядит это так:

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) текущего года»		
Дебет 84	Кредит 75*	23 500 руб.
Дебет 84	Кредит 82	11 750 руб.

* субсчет «Задолженность по дивидендам»

Кредитовое сальдо 11 750 на счете 84 показывает величину чистой нераспределенной прибыли текущего года.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 8-1

Цель: запомнить номера основных счетов

Требуется: определить номера счетов, на которых отразятся следующие активы и обязательства предприятия:

- 1) земельные участки;
- 2) машины и оборудование;
- 3) запасы материалов;
- 4) лицензия на деятельность, сроком на 3 года;
- 5) полученные банковские гарантии;
- 6) незавершенное производство;
- 7) денежные средства;
- 8) задолженность по налогу на прибыль перед бюджетом;
- 9) акции и вложения долгосрочного характера в другие предприятия;
- 10) задолженность покупателей за отгруженную им продукцию;
- 11) авансовые платежи поставщикам товарно-материальных ценностей.

ЗАДАЧА 8-2

Цель: запомнить номера основных счетов

Требуется: определить номера счетов, на которых отразятся следующие активы и обязательства фермы «Винни-Пятачок»:

- 1) запатентованный метод Пуха по разведению пчел;
- 2) монеты в свинье-копилке;
- 3) задолженность Тигре за произведенные им земляные работы за текущий месяц;
- 4) долг осла Иа за проданный ему мед, к получению;
- 5) заем у Кролика на 6 месяцев для расширения пасеки;
- 6) земля под пасеку 5 x 6 га;
- 7) уставный капитал фермы «Винни-Пятачок»;
- 8) спецодежда для сбора меда (срок службы менее года);
- 9) кредит сроком на 3 года, полученный от городского банка развития пчеловодства;
- 10) улья из коры ручной работы (срок службы более года);
- 11) сладкий раствор для пчел;
- 12) предоплата за аренду офиса фермы в бизнес-центре «Суперпчеловод»;
- 13) семена клевера;
- 14) бидон для сбора меда (срок службы менее года);
- 15) грабли модернизированные для прополки участка (срок службы более года).

ЗАДАЧА 8-3

*Цель: запомнить
номера основных
счетов*

Требуется: определить номера счетов, на которых отразятся следующие активы и обязательства предприятия:

№	Наименование активов и их источников	Номер счета
1	Задолженность перед поставщиком топлива	
2	Задолженность по авансу, полученному от покупателя	
3	Грузовик	
4	Предоплата за рекламу продукции на год вперед	
5	Задолженность по авансовому отчету	
6	Станки в цехах	
7	Масло машинное	
8	Ящики для упаковки готовой продукции	
9	Акции РАО «Газпром»	
10	Задолженность перед ООО «Гладиатор» за установку сигнализации в бухгалтерии	
11	Покупные полуфабрикаты	
12	Задолженность перед персоналом	
13	Столы письменные стоимостью 12 000 руб. каждый	
14	Вычислительная техника стоимостью более 10 000 руб.	
15	Строящееся здание нового цеха	
16	Смазочные материалы	
17	Уставный капитал	
18	Сборочные линии	
19	Топливо	
20	Незавершенные детали станков, выпускаемых заводом	
21	Краткосрочные облигации Сбербанка	
22	Наличные деньги в кассе	
23	Задолженность по отчислениям в Фонд социального страхования	

№	Наименование активов и их источников	Номер счета
24	Молотки (срок службы меньше года)	
25	Металлолом, возникающий в результате демонтажа списанных станков	
26	Микроавтобус	
27	Долгосрочный кредит банка, полученный на строительство нового здания дирекции	
28	Средства на валютном счете	
29	Станки и установки, изготовленные заводом и предназначенные для продажи	
30	Исключительное право на использование изобретения	
31	Задолженность поставщику материалов	
32	Задолженность бюджету по налогу на прибыль	
33	Детали для ремонта оборудования	
34	Задолженность по краткосрочному займу, полученному от другого предприятия	
35	Сверла (срок службы меньше года)	
36	Спецодежда (срок службы меньше года)	
37	Задолженность покупателей за отгруженные им станки	

ЗАДАЧА 8-4

Цель: научиться правильно выбирать проводки для формирования собственного капитала фирмы

Мальвина и Пьеро решили открыть салон красоты «Голубой локон». Мальвина внесла в уставный капитал следующие активы (в оценке, согласованной между учредителями):

запатентованные способы укладки, завивки и окрашивания волос	50 000 сольдо
парикмахерские принадлежности и инвентарь (срок службы более года)	12 000 сольдо
косметические средства (краски, шампуни, лаки)	28 000 сольдо
деньги	30 000 сольдо

Пьеро внес следующие активы (в оценке, согласованной между учредителями):

здание парикмахерской	200 000 сольдо
-----------------------	----------------

Кроме того, на 100 000 сольдо, полученных в виде кредита на 6 месяцев у «Базилио Банка», были закуплены мебель и оборудование для салона.

Требуется: написать бухгалтерские проводки, отражающие данные операции с указанием номеров счетов согласно Плану счетов. НДС игнорировать.

ЗАДАЧА 8-5

Цель: научиться правильно выбирать проводки для переоценки основных средств

Фирма «Карло и сын» хочет сделать переоценку своих основных средств на 1 января текущего года. В список средств, подлежащих переоценке, вошли:

Актив	Первоначальная стоимость	Амортизация
Здание	200 000 сольдо	20 000 сольдо
Токарный станок	100 000 сольдо	10 000 сольдо

Здание будет переоценено с коэффициентом 2,0, а станок — с коэффициентом 0,5.

Требуется: написать бухгалтерские проводки по переоценке основных средств с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЗАДАЧА 8-6

Цель: научиться писать проводки по разнообразным хозяйственным операциям (без учета НДС)

Аль-Ад-Дин решил открыть химчистку для жителей Багдада.

В первый месяц работы:

1. В уставный капитал химчистки было вложено 6000 динаров.
2. Химчистка приобрела на 500 динаров чистящих и моющих средств.
3. Оборудование для чистки обошлось химчистке в 1400 динаров. Оборудование получено и введено в эксплуатацию.
4. Химчистка потратила на создание и печать 1000 рекламных плакатов 400 динаров. Плакаты получены, но не использованы.
5. Было заплачено 50 динаров за расклейку 250 плакатов.
6. Была внесена авансом годовая аренда помещения в сумме 2400 динаров.

7. Было получено 800 динаров выручки, при этом было израсходовано моющих средств на 150 динаров, а также начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров.

8. По окончании первого месяца перечислен аванс за новые моющие средства в размере 600 динаров.

Во второй месяц работы:

9. Было получено 1200 динаров выручки, при этом моющих средств было израсходовано на 250 динаров, а амортизация оборудования составила 50 динаров.

10. Также потребовалось расклеить еще 500 рекламных плакатов, на что было потрачено 100 динаров.

11. Были приобретены облигации, выпущенные на 3 месяца халифатом Багдада, номинальная стоимость которых равна 500 динарам. Фактическая стоимость приобретенных облигаций — 450 динаров.

12. От поставщика, которому ранее был выдан аванс, было получено моющих средств на сумму 400 динаров.

13. Был предоставлен заем сроком на 2 года фирме «Джинн и компаньоны» в размере 500 динаров.

Требуется: написать бухгалтерские проводки по указанным операциям с использованием номеров счетов из Плана счетов (НДС игнорировать).

ЗАДАЧА 8-7

Цель: научиться составлять проводки по разнообразным хозяйственным операциям с учетом НДС

Вернемся к химчистке Аль-Ад-Дина из задачи 8-6 и рассмотрим произведенные этой компанией операции с учетом НДС.

В *первый* месяц работы:

1. В капитал химчистки вложены 6000 динаров (НДС не облагаются).

2. 590 динаров истрачены на приобретение чистящих и моющим средств (в том числе на уплату НДС 90 динаров). Средства получены, но не использованы.

3. 1652 динара ушли на покупку оборудования для чистки (в том числе на НДС 252 динара). Оборудование получено и введено в эксплуатацию.

4. Расходы на печать 1000 рекламных плакатов составили 472 динара (в том числе 72 динара на НДС). Плакаты получены, но не использованы.

5. Расходы на расклейку 250 плакатов составили еще 59 динаров (в том числе на НДС 9 динаров).

6. Уплачена авансом годовая аренда помещения в сумме 2832 динара (в том числе на НДС 432 динара).

7. Были получены 944 динара выручки (144 динара НДС), при этом израсходовано моющих средств на 150 динаров (без учета НДС), начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров (НДС не облагается).

8. По окончании первого месяца перечислен аванс за новые моющие средства в размере 708 динаров (108 динаров НДС).

За второй месяц работы:

9. Были получены 1416 динаров выручки (216 динаров НДС), при этом израсходовано моющих средств на 250 динаров (без НДС), начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров (НДС не облагается).

10. По окончании второго месяца расклеено еще 500 рекламных плакатов. Стоимость расклейки 118 динаров (18 динаров НДС).

11. Приобретены облигации, выпущенные на 3 месяца халифатом Багдада, номинальная стоимость которых равна 500 динарам (НДС не облагается). Фактическая стоимость приобретенных облигаций - 450 динаров.

12. От поставщика, которому ранее был выдан аванс, получены моющие средства на сумму 472 динара (72 динара в счет НДС).

13. Предоставлен заем на 2 года фирме «Джинн и компаньоны» в размере 500 динаров (НДС не облагается).

Требуется: написать бухгалтерские проводки по указанным операциям с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЗАДАЧА 8-8

Цель: научиться составлять проводки в отношении дополнительной эмиссии акций

ЗАО «Суперкастрюля» выпустило 100 дополнительных акций номиналом 1000 руб. на сумму 100 000 руб. Все акции размещены среди учредителей по цене 1300 руб. за акцию. В результате эмиссии ЗАО получило 130 000 руб.

Требуется: написать бухгалтерские проводки по отражению дополнительной эмиссии акций с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЗАДАЧА 8-9

Цель: научиться составлять проводки по формированию резервного фонда

Прибыль, полученная ЗАО «Суперкастрюля» после налогообложения в текущем году, составила 10 млн руб. Акционеры приняли решение перевести в резервный фонд 30% прибыли.

Требуется: написать бухгалтерские проводки по отражению формирования резервного фонда с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЗАДАЧА 8-10

Цель: научиться составлять проводки по начислению обязательств

Требуется: написать бухгалтерские проводки по нижеуказанным операциям (НДС игнорировать):

- 1) получен аванс от ЗАО «Осел Иа» за поставку меда;
- 2) начислен налог на прибыль за текущий год;
- 3) начислены дивиденды Пуху за текущий год;
- 4) получены горшки для меда, счет от ОАО «Кролик» до сих пор не оплачен;
- 5) начислена зарплата Тигре за разлив меда, завинчивание крышек и наклеивание этикеток;
- 6) начислен единый социальный налог на зарплату Тигры;
- 7) начислен подоходный налог с зарплат Тигры;
- 8) получен авансовый отчет от Пятачка, вернувшегося из деловой командировки (деньги пока не выплачены);
- 9) застраховано имущество ЗАО в фирме «Ресо Гарантия» (страховой взнос не переведен);
- 10) взят кредит в банке на 6 месяцев под расширение пасеки.

ЗАДАЧА 8-11

Цель: научиться делать проводки по распределению прямых и косвенных расходов на выпуск продукции

ЗАО «Винни-Пятачок» наладило производство меда и малинового варенья в банках по 0,5 кг. В текущем месяце было изготовлено 15 000 банок с медом и 40 000 банок с вареньем. На производство меда было потрачено материалов на сумму 50 000 руб., для варенья потребовалось материалов на сумму в 80 000 руб.

Заработная плата вместе с ЕСН работников основного производства, занятых на выпуске меда, составила 20 000 руб., а для трудящихся, усердно варящих варенье, — 30 000 руб.

Общепроизводственные расходы составили 10 000 руб., общехозяйственные — 5000 руб. Согласно учетной политике общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются пропорционально заработной плате работников основного производства.

Остатков незавершенного производства на начало месяца в цехе не было, однако на конец месяца их стоимость оценивалась в 2000 руб. (мед) и 3000 руб. (варенье).

Требуется: написать бухгалтерские проводки, отражающие распределение расходов на себестоимость незавершенного производства и готовой продукции с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с понятием выручки от продажи товаров работ, услуг.
2. Научиться использовать типовые бухгалтерские проводки по учету выручки.
3. Уяснить процедуру учета выручки по договорам бартера, комиссии и. пр.

Выручка от продажи товаров, работ, услуг является первым и главным показателем отчета о прибылях и убытках компании

ВЫРУЧКА ОТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ**Отчет о прибылях и убытках**

Показатель	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года	
Наименование	Код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010		

Обычные виды деятельности фирмы

В этом разделе отчета о прибылях и убытках показываются доходы, полученные от обычных видов деятельности фирмы. К таким доходам, в частности, относят выручку от продажи продукции/товаров, выполнения работ или оказания услуг. Сюда же можно включить и поступления от сдачи имущества в аренду, от участия в уставных капиталах других организа-

ций и т.д. при условии, что они являются одним из основных видов деятельности фирмы, перечисленных в ее уставе.

В случае отсутствия в уставе упоминания о конкретном виде деятельности такую деятельность необходимо проверить по критерию существенности. То есть доходы отражают на счете 90-1 и указывают в строке «Выручка от продаж», если их доля в общей выручке от реализации составляет не менее 5%. В противном случае такие доходы относят к прочим и отражают на счете 91-1 («Прочие доходы»).

Счета для учета выручки

Выручку отражают по кредиту счета **90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»**. Для определения выручки необходимо из общей суммы доходов вычесть НДС, акцизы и экспортные таможенные пошлины.

В составе счета **90 «Продажи»** открываются следующие субсчета:

- **90-1 «Выручка»,**
- **90-2 «Себестоимость продаж»,**
- **90-9 «Прибыль/убыток от продаж».**

Для учета налогов, которые входят в цену товара (работ, услуг), используют субсчета:

- **90-3 «Налог на добавленную стоимость»,**
- **90-4 «Акцизы»,**
- **90-5 «Экспортные пошлины».**

Но открывают такие субсчета, только если фирма является плательщиком НДС, акцизов и пошлин.

Каждый месяц на счете **90 «Продажи»** будет образовываться остаток, или сальдо. Если разница между выручкой без налогов и себестоимостью будет положительной, то сальдо будет кредитовым. Полученная прибыль списывается на кредит счета **99 «Прибыли и убытки»** такой проводкой:

Дебет 90-9	Кредит 99 «Прибыли и убытки»
------------	------------------------------

списана прибыль от продаж

Если разница между выручкой (без налогов) и себестоимостью проданных товаров (работ, услуг) будет отрицательной (дебетовой), то это значит, что фирма в отчетном месяце понесла убыток. Сумму убытка заключительными оборотами

месяца отражают по кредиту субсчета 90-9 и дебету счета 99 «Прибыли и убытки». Для этого используют проводку:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	Кредит 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»
спи́сан убы́ток от продаж	

Дебетовые и кредитовые обороты счета 90 «Продажи» за месяц должны быть равны. В целом счет «Продажи» на конец каждого месяца должен иметь нулевое сальдо (при этом на субсчетах этого счета будут числиться дебетовые и кредитовые остатки).

Счет 90 «Продажи»	Дебет	Счет 90 «Продажи»	Кредит
Субсчет 2 «Себестоимость»	себестоимость	Субсчет 1 «Выручка»	сумма выручки
Субсчет 3 «НДС»	сумма НДС		
Субсчет 4 «Акцизы»	сумма акциза		
Субсчет 5 «Экспортные пошлины»	сумма пошлины		
Дебетовое сальдо по счету списывается через субсчет 9 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки»	Убыток	Кредитовое сальдо по счету списывается через субсчет 9 на кредит счета 99 «Прибыли и убытки»	Прибыль

В конце отчетного года все остатки по субсчетам 90-1, 90-2 90-3, 90-4 и 90-5 закрываются в корреспонденции с субсчетом 90-9 «Прибыли и убытки» (см. пример 9-1). В результате сделанных проводок сальдо по счету 90 в целом и по **всей** субсчетах будет равно нулю.

Отражение финансового результата от продаж

ПРИМЕР 9-1

ЗАО «Суперкастрюля» в текущем году продало товаров на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Себестоимость проданных товаров равна 65 000 руб. Расходы на доставку товаров к покупателям составили 15 000 руб.

Бухгалтер ЗАО сделал следующие записи:

Дебет 62	Кредит 90-1
118 000 руб.	отражена выручка от продажи товаров
Дебет 90-3	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
18 000 руб.	начислен НДС
Дебет 90-2	Кредит 41, 44
80 000 руб.	списана себестоимость товаров и коммерческие расходы
Заключительной записью месяца будет проводка:	
Дебет 90-9	Кредит 99
20 000 руб. (118 000 — 18 000 — 80 000)	отражена прибыль

Таким образом, по состоянию на конец года у «Суперкастриули» на субсчетах счета 90 «Продажи» числятся остатки:

по кредиту субсчета 90-1	118 000 руб.
по дебету субсчета 90-2	80 000 руб. (65 000 + 15 000)
по дебету субсчета 90-3	18 000 руб.
по дебету субсчета 90-9	20 000 руб.

В целом счет 90 «Продажи» на эту дату сальдо не имеет.

31 декабря текущего года бухгалтер сделает следующие проводки:

Дебет 90-1	Кредит 90-9
118 000 руб.	закрит субсчет 90-1
Дебет 90-9	Кредит 90-2, 90-3
98 000 руб.	закриты субсчета 90-2, 90-3

В результате этой операции на всех субсчетах счета 90 будут нулевые остатки.

Два метода расчета выручки

Выручку от продаж в бухгалтерском учете отражают двумя способами:

- **методом начисления,**
- * **кассовым методом.**

Большинство фирм обязано использовать **метод начисления** при котором выручка от продаж отражается в учете сразу после перехода права собственности на товары (результаты выполненных работ). Расходы фирмы в этом случае отражают в том отчетном периоде, в котором они фактически были понесены. Оплачены расходы или нет, значения не имеет.

ПРИМЕР 9-2

*Отражение
выручки
в бухгалтерском
учете по методу
начисления*

ЗАО «Суперкастрюля» в текущем году реализовало кастрюль на сумму 1,18 млн руб., однако со стороны покупателей перечислено было лишь 800 000 руб., то есть 380 000 руб. только должны прийти. Для упрощения примера игнорируем НДС.

В бухгалтерском учете «Суперкастрюли» будут сделаны записи:

Дебет 62	Кредит 90-1
1,18 млн руб.	отражена задолженность покупателей за отгруженные товары
Дебет 51	Кредит 62
800 000 руб.	получена частичная оплата от покупателей

В отчете о прибылях и убытках в строке «Выручка» бухгалтер «Суперкастрюли» должен отразить сумму 1,18 млн руб.

Малым предприятиям разрешено использовать **кассовый метод** учета доходов и расходов. Суть его в том, что выручку от продаж в бухучете отражают по мере поступления от покупателей оплаты за отгруженные товары (выполненные работы), то есть в момент оприходования денежных средств, имущества или зачета взаимных требований.

Затраты, связанные с производством и продажей товаров (работ, услуг), в этой ситуации отражают в учете только в части фактически оплаченных материальных ценностей (работ), выплаченной зарплаты и других оплаченных расходов.

Малые предприятия могут самостоятельно выбрать тот или иной метод учета доходов расходов, который нужно закрепить в учетной политике фирмы. А вот у организаций, которые не относятся к малым, выбора как такового нет: они могут учитывать выручку только одним методом — **методом начисления.**

УЧЕТ ВЫРУЧКИ ПО МЕТОДУ НАЧИСЛЕНИЯ

Момент признания выручки

Согласно **методу начисления** выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) отражается в том месяце, когда право собственности на товары (работы) переходит от фирмы к покупателю (заказчику). Право собственности на услуги переходит от одной стороны к другой в момент передачи тех или иных ценностей или подписания акта сдачи-приемки работ (услуг).

Сумма выручки отражается по кредиту субсчета **90-1**, если она получена от обычных видов деятельности фирмы. При этом в учете делается запись:

Дебет 62	Кредит 90-1
признана выручка от продажи товаров (продукции, выполнения работ, оказания услуг)	

Сразу же после этого списывается себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), что отражается проводкой:

Дебет 90-2	Кредит 41 (43, 45, 20)
списана себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг)	

По дебету субсчета **90-2** показывается себестоимость только тех товаров (продукции, работ, услуг), доход от продажи которых отражен по кредиту субсчета **90-1**.

Сразу после отражения выручки и списания себестоимости делаются проводки по начислению налогов, входящих в цену проданных товаров (налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные пошлины).

Определение обязательств по НДС

Начиная с 1 января 2006 г. НДС с выручки определяется в момент отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Однако если за товары (работы, услуги) будет получена предоплата, то в подавляющем большинстве случаев она будет сразу облагаться НДС.

Итак, НДС с выручки начисляется сразу после того, как право собственности на отгруженные товары перешло к покупателю, или после того, как работы (услуги) выполнены и приняты заказчиком. При этом делается следующая проводка;

Дебет 90-3	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
начислен НДС к уплате в бюджет	

ПРИМЕР 9-3

*Отражение
выручки
с учетом НДС
в бухгалтерском
учете*

В ноябре текущего года ЗАО «Торговый дом кота Базилио» продало партию товаров общей стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС - 36 000 руб.).

Вариант 1.

До конца ноября покупатели частично оплатили товары, перечислив 118 000 руб., оставшиеся 118 000 руб. были перечислены в декабре.

После отгрузки товаров в ноябре делаются проводки

Дебет 62	Кредит 90-1
236 000 руб.	отражена выручка от продажи товаров
Дебет 90-3	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
36 000 руб.	начислен НДС к уплате в бюджет

Поступления денег от покупателей в декабре не будут оказывать влияния на НДС, поскольку он сразу признается в полной сумме.

Вариант 2.

Предположим, что покупатели перечислили на расчетный счет ЗАО аванс в размере 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.) в сентябре и оплатили оставшуюся сумму в декабре текущего года.

В момент получения аванса от покупателей в сентябре делаются следующие проводки

Дебет 51	Кредит 62, субсчет «Авансы полученные»*
118 000 руб.	отражено поступление аванса на расчетный счет
Дебет 62, субсчет «Авансы полученные»*	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»
18 000 руб.	отражен НДС с полученного аванса

* Обратите внимание на то, что сумма аванса отражается на кредите счета 62, который обычно имеет дебетовое сальдо. Это обусловлено тем, что в период между получением аванса и отгрузкой товаров покупателю ЗАО является должником своих покупателей, а не наоборот.

В момент отгрузки товаров покупателям делаются следующие проводки:

Дебет 62	Кредит 90-1
236 000 руб.	отражена выручка от продажи товаров
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»**
36 000	начислен НДС с реализации к уплате в бюджет

** Статья 167 (п. 14) НК РФ требует начислить НДС еще раз со ВСЕЙ суммы реализации в момент отгрузки продукции (товаров, работ, услуг), несмотря на то что НДС уже был начислен с полученного ранее аванса.

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС»	Кредит 62, субсчет «Авансы полученные»***
18 000 руб.	принимается к вычету НДС, начисленный ранее с аванса

*** Поскольку НДС, начисленный и уплаченный ранее с аванса, принимается к вычету, реальное дополнительное обязательство ЗАО по НДС в ноябре составит 18 000 руб. (36 000 - 18 000).

Дебет 62, субсчет «Авансы полученные»	Кредит 62
118 000 руб.	уменьшена задолженность покупателей на сумму ранее полученного аванса

В момент получения оставшейся суммы оплаты от покупателей в декабре делается следующая проводка

Дебет 51	Кредит 62
118 000 руб.	отражено поступление оплаты от покупателей

Правила учета выручки по договорам с особым переходом права собственности

По общему правилу в момент передачи товара право собственности на него переходит от продавца к покупателю (**п. 1 ст. 223 ГК РФ**). Из этого правила есть исключения. Например, в договор купли-продажи можно включить условие о том, что право собственности на товары переходит к покупателю позже — после их оплаты, доставки в определенный пункт и т.д. Такой договор называют **договором с особым порядком перехода права собственности**. При заключении такого договора отгруженные товары остаются в собственности продавца до тех пор, пока не будут выполнены условия договора.

Следовательно, до момента перехода права собственности к покупателю выручки от реализации у продавца не возникает. После передачи товаров (собственного изготовления или приобретенных) покупателю бухгалтер фирмы-продавца должен сделать проводку:

Дебет 45 «Товары отгруженные»	Кредит 41 «Товары», или Кредит 43 «Готовая продукция»
отгружен покупателю товар (готовая продукция) без перехода права собственности	

После выполнения условий договора (например, оплаты товара) отгруженный ранее товар становится собственностью покупателя, что отражается в проводках:

Дебет 62	Кредит 90, субсчет 1 «Выручка»
отражена выручка от продажи товаров	
Дебет 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»	Кредит 45 «Товары отгруженные»
списана себестоимость проданных товаров	
Дебет 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»
начислен НДС	
Дебет 51 (50)	Кредит 62
от покупателя поступила оплата за отгруженные ранее товары	

Определение выручки при выдаче коммерческого кредита

По договору купли-продажи фирма может предоставить покупателю отсрочку или рассрочку платежа за проданные товары. Эта отсрочка называется коммерческим кредитом. Обычно при этом покупатель должен оплатить помимо стоимости самого товара еще и проценты за отсрочку его оплаты. Выручка от продажи, которую получает фирма, увеличивается на сумму процентов.

При предоставлении коммерческого кредита бухгалтеру следует

- отразить выручку в день перехода к покупателю права собственности на товары (работы);
- увеличить выручку на сумму процентов, которые покупатель заплатит за отсрочку платежа.

Операции, связанные с коммерческим кредитом, оформляются следующими проводками:

Дебет 62	Кредит 90-1
отражена выручка от продажи товаров	
Дебет 62	Кредит 90-1
выручка увеличена на сумму процентов за отсрочку платежа	
Дебет 90-3	Кредит 68
доначислен НДС с суммы процентов	

Аналогичным образом доначисляется выручка, когда покупатель выдает в счет оплаты товаров собственный вексель. Только в этом случае фирма должна увеличить выручку на сумму процентов или дисконта по векселю. Правила исчисления НДС по процентам установлены **главой 21 НК РФ**.

Бартерные сделки

Бартерный договор предполагает, что две фирмы обмениваются друг с другом принадлежащим им имуществом: основными средствами, нематериальными активами, товарами, работами, услугами и т.д. Это означает, что каждая сторона сделки одновременно является как продавцом, так и покупателем.

Если договором не предусмотрено иное, то право собственности на передаваемый по бартеру товар переходит к покупателю только после того, как продавец взамен получил от него другое имущество (**ст. 570 ГК РФ**). Следовательно, пока встречная поставка от контрагента не поступила, товар, отгруженный по бартеру, не считается проданным и учитывается на счете **45 «Товары отгруженные»**, то есть в бухгалтерском учете выручки не возникает.

По правилам бухгалтерского учета сумму выручки по бартерному договору рассчитывают исходя из стоимости того имущества, которое получено взамен. Определить такую стоимость можно, основываясь на ценах, по которым в сравнимых обстоятельствах фирма приобрела бы аналогичные ценности. Если сделать это представляется затруднительным, то выручку рассчитывают исходя из той стоимости переданного имущества, по которой фирма обычно его продает.

ПРИМЕР 9.4*Получение
выручки
по бартерным
договорам*

В текущем году ЗАО «Винни-Пятачок» и ОАО «Осел Иа» заключили договор мены, согласно которому «Винни-Пятачок» обязуется передать компании «Осел Иа» партию банок с медом себестоимостью 100 000 руб. В обмен на переданные товары «Винни-Пятачок» получит от «Осла Иа» необходимые материалы. В обычных условиях «Винни-Пятачок» реализует такую партию товаров за 220 000 руб. Для упрощения примера НДС игнорируется.

Отгрузка товаров была отражена в учете так:

Дебет 45	Кредит 43
100 000 руб.	списана себестоимость товаров, отгруженных по товарообменному договору

При выполнении обеими сторонами своих обязательств в учете «Винни-Пятачка» будут сделаны следующие записи:

Дебет 62	Кредит 90-1
220 000 руб.	отражена выручка от продажи товаров
Дебет 90-2	Кредит 45
100 000 руб.	списана себестоимость отгруженных по товарообменному договору товаров
Дебет 10	Кредит 60
220 000 руб.	оприходованы материалы, полученные по товарообменному договору
Дебет 60	Кредит 62
220 000 руб.	проведен зачет взаимных требований

Определение выручки по сделкам в условных единицах

Цена товаров (работ, услуг) в договоре может быть установлена в любой иностранной валюте или условных денежных единицах, однако на территории Российской Федерации расчеты должны производиться только в рублях. Поэтому цену, выраженную в иностранной валюте или условных единицах, надо пересчитать в рубли. Обычно в договоре купли-продажи предусматривают условие о том, что товар оплачивается покупателем в рублях по курсу иностранной валюты, установленному **ЦБ РФ на день перечисления средств продавцу** (т.е. на дату оплаты).

В этой ситуации выручка в учете изначально отражается в день перехода права собственности на товары (результаты
220

выполненных работ) к покупателю по курсу иностранной валюты, действующему в этот день, а затем корректируется исходя из курса валюты на отчетные даты и на дату оплаты.

Если курс валюты на отчетную дату или на дату оплаты товара будет больше, чем на дату его отгрузки, то возникнет положительная курсовая разница¹. В учете это будет выглядеть так:

Дебет 62	Кредит 90-1
доначислена выручка на сумму положительной курсовой разницы	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»
доначислен НДС с положительной курсовой разницы	

Если курс иностранной валюты на отчетные даты и на дату оплаты товара меньше, чем на дату его отгрузки, то возникнет отрицательная курсовая разница, и выручку придется уменьшить на эту величину. В учете придется сделать сторнировочные проводки (**все суммы указываются со знаком минус**):

Дебет 62	Кредит 90-1
уменьшена выручка на сумму отрицательной курсовой разницы	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»
уменьшен НДС с отрицательной курсовой разницы	

Определение выручки по договорам комиссии

По договору комиссии заказчик (комитент) поручает посреднику (комиссионеру) совершить одну или несколько сделок. Причем в отношениях с фирмами-покупателями посредник всегда выступает от своего имени, будь то покупка или продажа чего-либо. Все документы (договоры поставки, накладные, акты, счета-фактуры) посредник оформляет от собственного имени.

При отгрузке комитентом товара в адрес посредника право собственности на него не переходит к комиссионеру. В этом и заключается главная особенность договора комиссии: вещь, поступившая от комитента к посреднику или приобретенная посредником за счет комитента, является собственностью последнего (ст. 996 ГК РФ).

¹ До 2007 г. указанная разница называлась суммовой и определялась одинажды на момент оплаты товара.

Товар, переданный на комиссию, комитент учитывает на счете **45 «Товары отпущенные»** до его отгрузки конечному покупателю. При этом делается следующая проводка:

Дебет 45	Кредит 41
товар передан комиссионеру для реализации	

До получения от комиссионера извещения об отгрузке товаров конечному покупателю выручка от реализации в учете комитента не начисляется.

Комитент отражает в учете операции по продаже товара на основании отчета комиссионера, в котором должно быть указано, кому и на какую сумму отпущен товар. Сразу после получения такого отчета, комитент должен сделать проводки.

Дебет 62	Кредит 90-1
отражена выручка от реализации товара	
Дебет 90-2	Кредит 45
списана себестоимость реализованного товара	
Дебет 90-3	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
начислен НДС	

Выручку от продажи товаров комитент отражает в учете независимо от того, поступила ему оплата или нет.

Для комитента выручкой от реализации товаров являются все деньги, уплаченные покупателями, включая удерживаемое самим комиссионером вознаграждение (при его участии в расчетах) и дополнительную выгоду, которая может возникнуть если сделка совершена на лучших по сравнению с договором условиях. Заказчик и посредник должны разделить дополнительную выгоду поровну (ст. 992 ГК РФ), если договор не предусматривает иного.

Следовательно, в графе «Выручка» отчета о прибыли и убытках комитент указывает всю сумму выручки от продажи товара, включая вознаграждение посредника, которое затем учитывается в составе расходов.

ПРИМЕР 9-5

*Учет выручки
от комиссионных
операций*

Согласно договору комиссии в текущем году ЗАО "Винни-Пятачок" (комитент) передало на реализацию фирме-посреднику партию меда себестоимостью.) 11 000 руб. Продажная цена этого меда, указанная комитентом в договоре, составляет 18 000 руб. (в том числе НДС - 2744 руб.). По условиям договора оплата за мед поступает от поку-

пателей на расчетный счет посредника. После получения денег комиссионер перечисляет выручку на расчетный счет «Винни-Пятачка» за вычетом своего комиссионного вознаграждения.

Комиссионное вознаграждение установлено в размере 10% от стоимости проданного товара и равно 1800 руб. (в том числе НДС — 274 руб.).

Бухгалтер компании «Винни-Пятачок» сделал следующие записи:

Дебет 45	Кредит 41
11 000 руб.	товар отгружен комиссионеру на реализацию
Дебет 62	Кредит 90-1
18 000 руб.	отражена выручка от продажи товара в момент представления комиссионером отчета о реализации
Дебет 90-2	Кредит 45
11 000 руб.	списана себестоимость проданного товара
Дебет 90-3	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
2 744 руб.	начислен НДС к уплате в бюджет
Дебет 44	Кредит 76
1 526 (1 800 – 274) руб.	начислено комиссионное вознаграждение
Дебет 19	Кредит 76
274 руб.	учтен НДС по комиссионному вознаграждению
Дебет 90-2	Кредит 44
1 526 руб.	списаны затраты по договору комиссии
Дебет 90-9	Кредит 99
2 730 руб. (18 000 – – 2 744 – 11 000 – 1 526)	отражен финансовый результат
Дебет 51	Кредит 62
16 200 руб. (18 000 – – 1 800)	на расчетный счет комитента поступили деньги от комиссионера за проданный товар минус комиссия
Дебет 76	Кредит 62
1 800 руб.	произведен зачет взаимных требований на сумму комиссионного вознаграждения
Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС»	Кредит 19
274 руб.	произведен вычет НДС с комиссионного вознаграждения

Определение выручки по договорам строительного подряда

Особенности учета выручки для строительных организаций (в некоторых случаях также для архитектурно-проектных организаций) будут определяться ПБУ 2/07 «Учет договоров строительного подряда» (на дату сдачи книги в печать данное ПБУ еще не принято).

Влияние скидок на выручку

Порядок учета скидок зависит от того, когда они были предоставлены:

- в момент продажи,
- после реализации.

Если скидка предоставлена в момент продажи, то выручка отражается с учетом скидки. Если скидка предоставлена после продажи, то делаются сторнирующие проводки (то есть те же проводки, но со знаком минус).

Выручка и возврат товаров

В случае возврата товара необходимо сделать сторнирующие записи на сумму возвращенных товаров. Принимая реализованный ранее товар обратно, фирма может принять НДС по ним к вычету. Для этого должны быть выполнены следующие условия:

- НДС, начисленный с выручки от реализации товаров, уплачен в бюджет;
- в бухгалтерском учете сделаны корректировки по возврату товаров;
- с момента возврата товаров должно пройти не более года.

ПРИМЕР 9-6

В ноябре текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ОАО «Осел Иа» 100 банок с медом стоимостью 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.). Себестоимость одной банки меда составляет 70 руб. В декабре компания «Осел Иа» вернула 10 банок. Бухгалтер ЗАО «Винни-Пятачок» отразил возврат товаров следующими проводками:

Дебет 62	Кредит 90-1
(1 180 руб.)	сторнирована реализация 10 банок меда
Дебет 90-2	Кредит 41
(700 руб.)	сторнирована себестоимость возвращенных банок с медом

Дебет 90-3

Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»

(274 руб.)

сторнирован НДС, начисленный в бюджет по возвращенному меду

ТЕРМИНОЛОГИЯ

1 ж д а

Бартерный договор — договор, который предполагает, что две фирмы обмениваются друг с другом принадлежащим им имуществом: основными средствами, нематериальными активами, товарами, работами, услугами и т.д. Это означает, что каждая сторона сделки одновременно является как продавцом, так и покупателем.

Выручка — доходы, полученные от основных видов деятельности фирмы.

Договор комиссии — договор, по которому заказчик (комитент) поручает посреднику (комиссионеру) совершить одну или несколько сделок. Причем в отношениях с фирмами-покупателями посредник всегда выступает от своего имени.

Договор с особым порядком перехода права собственности — примером такого договора может служить, например, договор купли-продажи, в который включено условие о том, что право собственности на товары переходит к покупателю позже — после их оплаты, доставки в определенный пункт и т.д.

Кассовый метод — способ учета выручки, согласно которому выручка учитывается только в размере полученной оплаты за отгруженную продукцию и товары (выполненные работы, услуги). Выручка отражается в момент получения оплаты.

Коммерческий кредит — это отсрочка или рассрочка платежа за проданные товары, которые фирма может предоставить покупателю.

Критерий существенности для выручки — это такой критерий, при котором доход рассматривается как выручка, если его доля в общих доходах фирмы превышает 5 процентов.

Метод начисления — способ учета выручки в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию, товары, выполненные работы и услуги от продавца к покупателю.

Основные виды деятельности — виды деятельности, перечисленные в уставе фирмы либо отвечающие критерию существенности.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 9-1

Цель: понять суть критерия существенности для выручки

В январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» сдало в аренду ОАО «Кролик» половину своего склада. Арендная плата составляет 11 800 руб. в месяц и уплачивается каждое 5-е число месяца, следующего за истекшим.

Выручка компании «Винни-Пятачок» за январь текущего года составила 70 000 руб. ЗАО не является плательщиком НДС.

Требуется:

- 1) определить, на каком счете ЗАО будет отражена арендная плата
- 2) показать проводку по начислению арендной платы за январь

ЗАДАЧА 9-2

Цель: запомнить порядок отражения выручки на счетах бухгалтерского учета

Выручка ЗАО «Винни-Пятачок» от продажи меда в текущем году составила 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.). При этом себестоимость проданного меда составила 200 000 руб. Расходы по продаже меда, учтенные на счете 44, равны 80 000 руб.

Требуется:

- 1) показать проводки, сделанные в течение года;
- 2) показать заключительные проводки на 31 декабря текущего года

ЗАДАЧА 9-3

Цель: научиться различать кассовый метод учета выручки и метод начисления

ЗАО «Осел Иа» оказывает транспортные и такелажные услуги и платит НДС по ставке 18%. В январе имели место следующие операции. (подоходный налог и ЕСН игнорируются):

Выставлены счета за услуги, оказанные в январе	236 000 руб. (в том числе 36 000 руб. на НДС)
Оплачены счета за услуги, оказанные в январе	177 000 руб. (из них 27 000 руб. — НДС)
В январе ослику Иа (сотруднику ЗАО) выплачена зарплата за декабрь	8 000 руб.
Начислена зарплата ослику Иа за январь. Зарплата будет выплачена только в феврале	10 000 руб.

Требуется:

1. Написать проводки за январь по методу начисления.
2. Написать проводки за январь по кассовому методу.

ЗАДАЧА 9-4

Цель: запомнить порядок отражения выручки по договорам с особым порядком перехода права собственности

В январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило произведенный мед на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.) Себестоимость проданного меда составила 300 000 руб. По договору право собственности на мед переходит к покупателю только после доставки на склад покупателя, которая имела место в феврале текущего года.

Требуется:

Показать проводки, сделанные ЗАО в январе и феврале.

ЗАДАЧА 9-5

Цель: запомнить порядок отражения выручки по договорам коммерческого кредита

ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило покупателю произведенный мед на сумму 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). По условию договора покупатель должен оплатить товар не позднее 60 дней после его получения. В случае нарушения сроков оплаты он обязан заплатить 0,1 % от стоимости меда за каждый день просрочки.

Требуется: показать проводки на даты отгрузки и оплаты, основываясь на том, что покупатель заплатит ровно через 120 дней.

ЗАДАЧА 9-6

Цель: запомнить порядок отражения выручки по бартерным договорам

ЗАО «Винни-Пятачок» и ОАО «Осел Иа» заключили договор мены, согласно которому «Винни-Пятачок» обязуется передать компании «Осел Иа» партию готовой продукции (банок с медом) себестоимостью 100 000 руб. (без НДС). В обмен на мед «Винни-Пятачок» получит от «Осла Иа» необходимые материалы. В обычных условиях «Винни-Пятачок» реализует такую партию меда за 236 000 руб. (в том числе 36 000 руб. НДС).

Требуется: показать проводки для ЗАО «Винни-Пятачок» на дату отгрузки меда и получения материалов.

ЗАДАЧА 9-7

Цель: запомнить порядок отражения курсовых разниц

ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило в адрес ОАО «Осел Иа» произведенный мед на сумму 1180 условных единиц (в том числе НДС - 180 условных единиц). Одна условная единица соответствует 1 евро. Курс на дату отгрузки составлял 36 руб. за 1 евро.

Требуется:

- 1) показать проводки на даты отгрузки и оплаты меда исходя из курса евро на дату оплаты 37 руб.;
- 2) показать проводки на даты отгрузки и оплаты меда исходя из курса евро на дату оплаты 35 руб.

ЗАДАЧА 9-8

Цель: запомнить порядок отражения комиссионных операций в бухучете

По договору комиссии ЗАО «Винни-Пятачок» (комитент) передало фирме-посреднику на реализацию мед собственного производства себестоимостью 22 000 руб. Его продажная цена, указанная комитентом в договоре, составляет 36 000 руб. (в том числе НДС 5491 руб.). По условиям договора оплата за мед поступает от покупателей на расчетный счет посредника. После получения денег комиссионер перечисляет выручку на расчетный счет «Винни-Пятачка» за вычетом своего комиссионного вознаграждения.

Комиссионное вознаграждение установлено в размере 10% от стоимости проданного товара, что составляет 3600 руб. (в том числе НДС - 549 руб.).

Требуется: написать проводки по отражению указанных операций

ЗАДАЧА 9-9

Цель: запомнить порядок отражения скидок в бухучете

В текущем году ЗАО «Винни-Пятачок» передало 100 ящиков с медом ОАО «Кролик». Цена каждого ящика — 1770 руб. (в том числе НДС — 270 руб.). По условиям договора покупателю предоставляется скидка 3%, если он оплатит товар на следующий день после отгрузки.

ЗАО «Кролик» перечислило оплату на следующий после отгрузки день за вычетом скидки.

Требуется: написать проводки, которые сделает бухгалтер ЗАО «Винни-Пятачок» в момент отгрузки и в момент получения денег от покупателя.

ЗАДАЧА 9-10

Цель: запомнить порядок отражения возврата товаров в бухучете

В ноябре текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ОАО «Осел Иа» 100 банок с медом собственного производства. Общая стоимость партии составила 23 600 руб. (в том числе НДС — 3600 руб.), себестоимость одной банки меда — 140 руб. В декабре текущего года компания «Осел Иа» вернула 20 банок.

Требуется: написать проводки, которые сделает бухгалтер ЗАО «Винни-Пятачок» в момент отгрузки и в момент возврата меда от покупателя.

ЗАДАЧА 9-11

Цель: запомнить порядок отражения авансов полученных в бухучете

В декабре прошлого года ЗАО «Винни-Пятачок» на свой расчетный счет получило от ЗАО «Осел Иа» аванс в сумме 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.). Партия меда, под которую был получен аванс, была отгружена в адрес ЗАО «Осел Иа» в январе текущего года.

Требуется: показать проводки по данным бухгалтерским операциям.

ЗАДАЧА 9-12

В январе текущего года спортклуб «Марк Аврелий» реализовал следующие типы абонементов:

Абонементы только на январь	всего на 400 000 руб.
Абонементы на первый квартал	всего на 900 000 руб.
Годовые клубные карты	всего на сумму 2,4 млн руб.

Требуется: написать проводки на 1 января, 31 января, 28 февраля и 30 июня текущего года. Указать номера счетов согласно Плану счетов (НДС игнорировать). Доходы будущих периодов списываются на доходы ежемесячно.

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ. СЕБЕСТОИМОСТЬ, КОММЕРЧЕСКИЕ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РАСХОДЫ

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с содержанием строки «Себестоимость» в отчете о прибылях и убытках.
2. Ознакомиться с методами учета расходов по основным видам деятельности.
3. Изучить состав расходов по основным видам деятельности
4. Понять принципы списания расходов производственными фирмами.
5. Понять принципы списания расходов торговыми фирмами

В строке «Себестоимость проданных товаров, работ, услуг» указывается сумма расходов по обычным видам деятельности фирмы. Здесь отражаются только те расходы, которые связаны с реализацией продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде. При расчете себестоимости нужно руководствоваться ПБУ «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Кроме того, можно руководствоваться и различными отраслевыми методическими рекомендациями.

ФОРМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Отчет о прибылях и убытках

Показатель		За отчет- ный период	За аналогичный пе- риод прошлого года
наименование	код		
1	2	3	4
Доходы и расходы по обычным видам деятельности			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010		

Показатель		За отчет- ный период	За аналогичный пе- риод прошлого года
наименование	код		
1	2	3	4
себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	()	()
валовая прибыль	029		
коммерческие расходы	030	()	()
управленческие расходы	040	()	()
Прибыль (убыток) от продаж	050		

МЕТОДЫ УЧЕТА РАСХОДОВ

Расходы в бухгалтерском учете отражают одним из двух методов:

- 1) по методу начисления;
- 2) по кассовому методу (это разрешено только малым предприятиям).

Выручку от продаж и расходы фирмы необходимо учитывать одним и тем же методом. Применять разные методы недопустимо.

СОСТАВ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы по обычным видам деятельности делятся на:

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

В строке 020 «Себестоимость» отчета о прибылях и убытках показывают только первые четыре вида расходов (если они связаны с производством продукции). Прочие расходы отражают в **строках 030 «Коммерческие расходы»** и **040 «Управленческие расходы»**.

Исключение из этого порядка предусмотрено только для производственных фирм, которые учитывают готовую продукцию по полной производственной себестоимости (то есть с учетом прочих затрат). Такие фирмы заносят все затраты в строку **020 «Себестоимость»**.

Материальные расходы

К материальным затратам относят стоимость израсходованных в процессе производства продукции (работ, услуг):

- сырья и материалов (**субсчет 10-1**);
- покупных полуфабрикатов и комплектующих (**10-2**);
- горюче-смазочных материалов (**10-3**);
- тары (**10-4**);
- запчастей для ремонта (**10-5**);
- стройматериалов (**10-8**);
- производственного инвентаря (**10-9**);
- спецодежды (**10-11**).

При отпуске материалов в производство в учете делается запись:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29)	Кредит 10 (по субсчетам)
списаны материалы на нужды основного (вспомогательного, обслуживающего) производства, на общепроизводственные и общехозяйственные цели	

Для списания материалов применяются методы ЛИФО ФИФО, средней себестоимости и себестоимости каждой единицы, описанные ранее в главе **«Оборотные активы»**.

В состав материальных затрат также принято включать стоимость электроэнергии, тепла, воды, работ и услуг вспомогательных и обслуживающих производств и сторонних организаций.

К **вспомогательным производствам** относят собственные подразделения, основными задачами которых являются обеспечение фирмы электроэнергией и теплом, оказание ремонтных услуг, изготовление и подготовка инструментов и т.д.

¹ Начиная с 1 января 2008 г. применение метода ЛИФО в бухгалтерском учете запрещено.

К обслуживающим производствам относят подразделения предприятия, непосредственно не связанных с его производственной деятельностью (столовые, прачечные, оздоровительные и культурно-образовательные подразделения и т.д.).

Расходы на содержание вспомогательных и обслуживающих производств списываются в дебет **счета 20**.

Дебет 20	Кредит 23 (29)
расходы вспомогательного (обслуживающего) производства включены в себестоимость продукции (работ, услуг)	

Все материальные расходы списываются на **счет 43 «Готовая продукция»**.

Дебет 43	Кредит 20
материальные расходы включены в себестоимость продукции	

После продажи продукции материальные расходы списывают со **счета 43** на **счет 90-2** и отражают по строке **020 «Себестоимость»** отчета о прибылях и убытках.

Расходы на оплату труда

В составе упомянутых в подзаголовке расходов учитывают зарплату рабочих основного, вспомогательного и обслуживающего производств. Саму зарплату начисляют следующей проводкой:

Дебет 20 (23, 29)	Кредит 70
начислена заработная плата работникам основного (вспомогательного, обслуживающего) производства	

Расходы на зарплату также списываются на **счет 43 «Готовая продукция»**.

Дебет 43	Кредит 20
расходы на оплату труда включены в себестоимость продукции	

После продажи продукции расходы по оплате труда списывают со **счета 43** на **счет 90-2** и заносят в строку **020 «Себестоимость»** отчета о прибылях и убытках.

В расходы на оплату труда входит также зарплата работников инженерных и технологических служб (в том числе службы контроля качества продукции) и зарплата управленческого персонала. Начисление зарплаты этим сотрудникам отражается проводкой:

Дебет 25 (26)	Кредит 70
начислена зарплата работникам цеховых служб, управленческому персоналу	

Эти суммы подлежат списанию в порядке, который будет объяснен далее.

Отчисления на социальные нужды

В эту статью расходов включают ЕСН, взносы на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев. Начисления производятся по дебету **счетов 20, 23 26, 29** и кредиту счетов **68, 69**.

Амортизация

Вопросы начисления амортизации подробно освещались в главе 3, посвященной внеоборотным активам.

Начисление амортизации отражается по дебету **счетов 20, 23 25, 26, 29** и кредиту **счетов 02, 05**.

Прочие расходы по основным видам деятельности

В состав прочих расходов входят те расходы, которые напрямую не связаны с затратами на производственные цели. К ним в частности, относятся расходы на:

- обязательное и добровольное страхование имущества;
- набор и подбор персонала;
- подготовку кадров;
- консультационные расходы и др.;
- рекламу.

Начисление этих расходов производится по дебету **счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»**.

НДС и расходы

Входящий НДС в стоимость расходов на основные виды деятельности, как правило, не включается, так как подлежит вычету из бюджета. Если же организация не является плательщиком НДС, то входящий НДС включается в расходы.

ПРИМЕР 10-1

*Возмещение
входящего НДС
по расходам,
связанным
с основными
видами
деятельности*

ЗАО «Суперкастрюля» понесло следующие расходы.

1) Для производства кастрюль была закуплена сталь на сумму 1,18 млн руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.). Стоимость доставки стали составляет 236 000 руб. (из них на НДС приходится 36 000 руб.).

2) Получены консультационные услуги на сумму 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.).

3) Приобретено оборудование, стоимость которого составила 2,36 млн руб. (из них 360 000 руб. — НДС).

Вариант 1. «Суперкастрюля» является плательщиком НДС.

1) Материалы отражаются в балансе в оценке 1,2 млн руб. (то есть без НДС). НДС в размере 216 000 руб. отражается в разделе «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (до того момента, пока он не будет предъявлен к вычету). На расходы будет отнесено 1,2 млн руб. (по мере списания материалов в производство).

2) Консультационные услуги относятся на расходы в сумме 500 000 руб. НДС в размере 90 000 руб. отражается в разделе «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (до того момента, пока он не будет предъявлен к вычету).

3) Оборудование отражается в балансе в оценке 2 млн руб. Эта же сумма подлежит включению в расходы через начисление амортизации. НДС отражается в порядке, аналогичном вышеуказанному.

Вариант 2. «Суперкастрюля» не является плательщиком НДС.

1) Материалы отражаются в балансе в оценке 1,416 млн руб. (то есть с НДС). В разделе «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» ничего не отражается. На расходы будет отнесено 1,416 млн руб. (по мере списания материалов в производство).

2) Консультационные услуги относятся на расходы в сумме 590 000 руб.

3) Стоимость оборудования в балансе составит 2,36 млн руб. Эта же сумма подлежит включению в расходы через начисление амортизации.

КАК СПИСАТЬ РАСХОДЫ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ФИРМ

Метод полной себестоимости

Этот метод предлагает включать в себестоимость продукции не только прямые, но и косвенные расходы. Косвенные расходы предварительно аккумулируются на счетах **25 «Общие производственные расходы»** и **26 «Общехозяйственные расходы»**. В конце месяца они списываются в дебет счета **20 «Основное производство»**.

Обратите внимание, что в конце месяца счет 20 «Основное производство» закрывается не всегда. Если производственный цикл не завершен (изготовление части продукции не закончено или она не прошла приемку), то счет 20 «Основное производство» может иметь на конец месяца дебетовое сальдо, отражающее стоимость остатка незавершенного производства.

ПРИМЕР 10-2

Метод полной себестоимости

ЗАО «Старик Хоттабыч» оказывает транспортные услуги, а именно — осуществляет перелет из России в ОАЭ на ковре-самолете. В текущем году выручка от реализации услуг составила 590 000 динаров (из них 90 000 динаров — НДС). Расходы ЗАО составили 400 000 динаров, в частности:

- прямые — 300 000 динаров;
- общепроизводственные — 60 000 динаров;
- общехозяйственные — 40 000 динаров.

Фирма учитывает оказанные услуги по полной себестоимости.

В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет 62	Кредит 90-1
590 000 динаров	* отражена выручка от реализации транспортных услуг
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»
90 000 динаров	начислен НДС с выручки

¹ Учет расходов строительных организаций имеет ряд особенностей, которые будут регулироваться ПБУ 2/07 «Учет договоров строительного подряда» (на дату сдачи книги в печать ПБУ 2/07 еще не принято).

Дебет 20	Кредит 25, 26
100 000 динаров	списаны общепроизводственные и общехозяйственные расходы
Дебет 90-2	Кредит 20*
400 000 динаров	списана полная себестоимость оказанных услуг
Дебет 90-9	Кредит 99
100 000 динаров (590 000 – 90 000 – – 300 000 – 60 000 – 40 000)	отражена прибыль

В отчете о прибылях и убытках будет отражено следующее:

Выручка	500 000 динаров
Себестоимость	(400 000) динаров

- Предприятия сферы услуг не используют счет 43 «Готовая продукция»

Метод сокращенной себестоимости

Если фирма учитывает продукцию (работы, услуги) по сокращенной себестоимости, в затраты на ее выпуск включаются только прямые и общепроизводственные расходы.

Общехозяйственные расходы ежемесячно списываются в дебет **субсчета 90-2 «Себестоимость продаж»**, минуя **счет 20 «Основное производство»**. В отчете о прибылях и убытках такие расходы заносят в **строку 040 «Управленческие расходы»**.

ПРИМЕР 10-3

Метод сокращенной себестоимости

ЗАО «Старик Хоттабыч» оказывает транспортные услуги, а именно — осуществляет перелет из России в ОАЭ на ковче-самолете. В текущем году выручка от реализации услуг составила 590 000 динаров (в том числе 90 000 динаров — НДС). Расходы ЗАО составили 400 000 динаров, в частности:

- прямые — 300 000 динаров;
- общепроизводственные — 60 000 динаров;
- общехозяйственные — 40 000 динаров.

Фирма учитывает оказанные услуги по сокращенной себестоимости. В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет 62	Кредит 90-1
590 000 динаров	отражена выручка от реализации транспортных услуг
Дебет 90-3	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
90 000 динаров	начислен НДС с выручки
Дебет 20	Кредит 25
60 000 динаров	списаны общепроизводственные расходы
Дебет 90-2	Кредит 20
360 000 динаров	списана сокращенная себестоимость оказанных услуг
Дебет 90-2	Кредит 26
40 000 динаров	списаны общехозяйственные расходы
Дебет 90-9	Кредит 99
100 000 динаров (590 000 – 90 000 – 300 000 – 60 000 – 40 000)	отражена прибыль

В отчете о прибылях и убытках будет отражено следующее:

Выручка	500 000 динаров
Себестоимость	(360 000) динаров
Управленческие расходы	(40 000) динаров

КАК СПИСАТЬ РАСХОДЫ ТОРГОВЫХ ФИРМ

Товары можно учитывать двумя способами:

- по фактической себестоимости;
- по продажным ценам (разрешено только организациям розничной торговли).

Если товары учитываются по фактической себестоимости, то их списание отражается проводкой:

Дебет 90-2	Кредит 41
списана себестоимость проданных товаров (строка 020 отчета о прибылях и убытках)	

Если товары учитываются по продажным ценам, то в их стоимость не включается торговая наценка. Проводки выглядят так:

Дебет 90-2	Кредит 41
списана себестоимость проданных товаров	
Дебет 90-2	Кредит 42
сторнирована торговая наценка	

ПРИМЕР 10-4

Списание торговой наценки для предприятий розничной

Магазин «Торговый дом кота Базилио» приобрел 10 плазменных телевизоров по цене 118 000 руб. за штуку (из них 18 000 руб. приходятся на НДС). Наценка на телевизоры составляет 30%, а ставка НДС, выплачиваемого магазином, равна 18%. В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

Дебет 41	Кредит 60
1 млн руб.	оприходованы телевизоры, отражена задолженность поставщику
Дебет 19	Кредит 60
180 000 руб.	учтен НДС с приобретенных товаров
Дебет 60	Кредит 51
1,18 млн руб.	оплачены товары поставщику
Дебет 68	Кредит 19
180 000 руб.	НДС по товарам принят к вычету

В итоге продажная стоимость товаров с наценкой 30% и с учетом НДС составит $(1 \text{ млн} \times 1,3) \times 1,18 = 1,534 \text{ млн руб.}$; наценка с учетом НДС будет равна 534 000 руб.

Дебет 41	Кредит 42
534 000 руб.	отражена торговая наценка

Обратите внимание на то, что в балансе эти товары все равно будут отражены в оценке 1 млн руб. (то есть без учета торговой наценки).

Предположим, что все 10 телевизоров проданы. Проводки будут следующие:

Дебет 50	Кредит 90-1
1,534 млн руб.	поступила выручка от продажи телевизоров
Дебет 90-2	Кредит 41
1,534 млн руб.	списана себестоимость товаров без НДС
Дебет 90-2	Кредит 42
(534 000 руб.)	сторнирована торговая наценка
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет НДС
234 000 руб.	начислен НДС с выручки

КОММЕРЧЕСКИЕ РАСХОДЫ

Коммерческие расходы производственных фирм

Производственные фирмы в этой строке отчета о прибылях и убытках отражают затраты по сбыту продукции, а именно затраты на:

- рекламу продукции;
- транспортировку продукции до места назначения;
- погрузочно-разгрузочные работы;
- упаковку готовой продукции;
- представительские расходы;
- выплату зарплаты продавцам, менеджерам по продажам и т.п.

Учитываются такие затраты по дебету **счета 44 «Расходы на продажу»**.

В соответствии с **пунктом 9 ПБУ 10/99** коммерческие и управленческие расходы можно полностью включать в себестоимость проданной продукции, если они признаются расходами по обычным видам деятельности. При этом проводка выглядит так:

Дебет 90-2	Кредит 44
списаны коммерческие расходы (строка 030 отчета о прибылях и убытках)	

Расходы на упаковку и транспортировку, которые входят в состав коммерческих расходов, при желании могут распределяться между реализованной и нереализованной продукцией (но это необязательно).

Коммерческие расходы торговых фирм

На **счете 44 «Расходы на продажу»** в торговых фирмах учитываются все затраты, связанные с ведением обычной деятельности:

- заработная плата административно-управленческого персонала;
- расходы по аренде офисных помещений и складов;
- оплата услуг охраны;
- представительские расходы;
- расходы на рекламу;
- расходы на командировки и др.

Кроме того, торговые фирмы могут отражать на этом счете транспортные расходы, связанные с приобретением товаров.

Все коммерческие расходы торговые фирмы должны ежемесячно списываться на **счет 90-2 «Себестоимость продаж»**¹. Исключение предусмотрено только для транспортных расходов, связанных с покупкой товаров.

В бухгалтерском учете эти расходы можно отражать двумя способами:

- 1) непосредственно на счете **41 «Товары»** (то есть включать в фактическую себестоимость приобретенных товаров);
- 2) на счете **44 «Расходы на продажу»** (субсчет «Транспортные расходы»).

Если учетная политика фирмы предусматривает включение транспортных расходов в себестоимость товаров- (а следовательно, отнесение их сразу на счет 41 «Товары»), то они отражаются в отчете о прибыли и убытках в строке **020 «Себестоимость проданных товаров, работ, услуг»** вместе со стоимостью проданных товаров.

При учете транспортных расходов на счете **44 «Расходы на продажу»** сумма их списания отражается в строке **030 «Ком-**

¹ Сумма расходов, списанных со счета 44 в отчетном периоде, указывается в строке 030 отчета о прибылях и убытках.

мерческие расходы». На счет 90-2 "Себестоимость продаж" списывают не все транспортные расходы, отраженные по дебету **счета 44 «Расходы на продажу»**, а только ту их часть, которая относится к проданным товарам.

ПРИМЕР 10-5

Списание транспортных расходов в торговых фирмах

Остаток транспортных расходов торговой компании ЗАО «Торговый дом кота Базилио» на начало декабря текущего года составил 20 000 руб. (счет 44 субсчет «Транспортные расходы»). В декабре на транспортировку товаров было израсходовано 140 000 руб. причем расходы на доставку не включались в цену товаров и учитывались на счете 44 субсчет «Транспортные расходы».

В декабре было продано товаров на сумму 604 800 руб. Остаток непроданных товаров на конец декабря (сальдо по счету 41) составил 235 200 руб. А общие транспортные расходы к распределению оценены в 160 000 руб. (20 000 + 140 000).

Доля проданных товаров в общей стоимости товаров составила 72% ($604\,800 / (604\,800 + 235\,200)$), доля остатка товаров на складе - 28% ($235\,200 / (604\,800 + 235\,200)$).

Транспортные расходы распределяются следующим образом:

Дебет 90-2	Кредит 44 субсчет «Транспортные расходы»
115 200 руб. (72% от 160 000 руб.)	списываются как коммерческие расходы (строка 030 отчета о прибылях и убытках)

Транспортные расходы, приходящиеся на остаток непроданных товаров, остаются на счете 44 субсчет «Транспортные расходы» и отражаются в строке «Прочие запасы и затраты» баланса. Величина этих расходов составляет 44 800 руб. (28% от 160 000).

УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РАСХОДЫ

Данная строка отчета заполняется только производственными фирмами, которые применяют метод сокращенной себестоимости. В этом случае в **строке 040 «Управленческие расходы»** будет отражена сумма общехозяйственных расходов учтенная на **счете 26 «Общехозяйственные расходы»** (см. **пример 10-3**).

ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ОТ ПРОДАЖ

В этой строке показывается прибыль (убыток) от продаж товаров (продукции, работ, услуг). Финансовый результат от продаж отражается проводками:

Дебет 90-9	Кредит 99
получена прибыль от продажи товаров (продукции, работ, услуг)	
или	
Дебет 99	Кредит 90-9
получен убыток от продажи товаров (продукции, работ, услуг)	

Убыток, полученный организацией, отражается в пассиве баланса в круглых скобках, что говорит об отрицательном значении данной величины.

ЗАКРЫТИЕ СЧЕТА 90 «ПРОДАЖИ»

Закрытие этого счета происходит 31 декабря текущего года (реформация баланса). Для этого закрытию подлежат все субсчета, открытые в составе **счета 90 «Продажи»**:

Дебет 90-1	Кредит 90-9
закрыт субсчет 90-1 по окончании года (у счета 90-1 «Выручка» всегда кредитовое сальдо)	
Дебет 90-9	Кредит 90-2 (90-3, 90-4)
закрыты субсчета 90-2 (себестоимость), 90-3 (НДС), 90-4 (акцизы) и т.д.	

В результате сделанных проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам **счета 90 «Продажи»** будут равны, и по состоянию на 1 января следующего года сальдо как по **счету 90 «Продажи»** в целом, так и по всем открытым к нему субсчетам будет равно нулю.

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Коммерческие расходы — для производственных фирм это затраты по сбыту продукции, для торговых предприятий — все затраты, связанные с ведением обычной деятельности.

Материальные расходы — стоимость израсходованных в процессе производства сырья и материалов, полуфабрикатов, тары, ГСМ, запчастей, стройматериалов и т.п.

Метод полной себестоимости — метод, по которому в себестоимость продукции включаются как прямые, так и косвенные расходы.

Метод сокращенной себестоимости — метод, по которому в себестоимость продукции включаются только прямые и общепроизводственные расходы.

Отчисления на социальные нужды — ЕСН и взносы в фонды обязательного пенсионного страхования и обязательного страхования от несчастных случаев.

Расходы на оплату труда — зарплата основного, вспомогательного и обслуживающих производств.

Управленческие расходы: у производственных фирм — общехозяйственные расходы, учтенные на счете 26.

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 10-1

Цель: понять, как в учете отражаются операции по списанию себестоимости готовой продукции

В текущем году ЗАО «Суперкастрюля» отгрузило покупателям «умные» кастрюли второго поколения собственного производства всего на сумму 472 000 руб. (из них НДС — 71 000 руб.). Однако от покупателей за тот же период поступило лишь 348 000 руб. (в том числе НДС — 48 000 руб.). Себестоимость проданной продукции — 320 000 руб.

Требуется: написать проводки по отражению данных операций.

ЗАДАЧА 10-2

Цель: научиться отражать расходы на оплату труда

Салон-парикмахерская «Голубой локон» начислила зарплату своим сотрудникам:

- мастерам — 500 сольдо;
- бухгалтеру — 100 сольдо;
- директору — 300 сольдо;
- Арлекину, который заведует котельной, подающей воду и тепло в салон, — 50 сольдо.

На зарплату был начислен ЕСН по ставке 26%. Также был удержан подоходный налог по ставке 13%.

Требуется: написать проводки по данным операциям.

ЗАДАЧА 10-3

Цель: научиться применять методы полной и сокращенной себестоимости для промышленных предприятий

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед и продукты пчеловодства. В текущем году выручка от их реализации составила 1,18 млн руб. (180 000 руб. — НДС). Расходы, относящиеся к проданной продукции, составили 800 000 руб., в том числе:

- прямые — 600 000 руб.;
- общепроизводственные — 120 000 руб.;
- общехозяйственные — 80 000 руб.

Требуется: показать бухгалтерские проводки и отражение выручки и расходов в отчете о прибыли и убытках:

- 1) по методу полной себестоимости;
- 2) по методу сокращенной себестоимости.

ЗАДАЧА 10-4

Цель: понять, как происходит учет товаров по фактической себестоимости

ЗАО «Торговый дом кота Базилио» продало за текущий год товаров на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Учет товаров в компании ведется по фактической себестоимости, которая составила 46 000 руб. По состоянию на конец года неоплаченными остались 25% счетов, выставленных покупателям.

Требуется: показать бухгалтерские проводки по данным операциям.

ЗАДАЧА 10-5

Цель: понять, как происходит учет товаров по фактической себестоимости

Магазин «Торговый дом кота Базилио» приобрел 20 кухонных плит по цене 59 000 руб. за штуку (в том числе 9000 руб. — НДС). Счета поставщиков оплачены на 50%. Наценка на плиты составляет 20%, Магазин платит НДС по ставке 18% и учитывает товары по продажным ценам, включая наценку. За отчетный период было реализовано 5 плит.

Требуется: показать бухгалтерские проводки по данным операциям.

ЗАДАЧА 10-6

Цель: научиться распределять транспортные расходы в торговых компаниях

Остаток транспортно-заготовительных расходов торговой компании ЗАО «Торговый дом кота Базилио» на начало декабря текущего года составил 10 000 руб. (счет 44 субсчет «Транспортные расходы»), В декабре на доставку товаров было израсходовано 50 000 руб. Расходы на доставку не включались в цену товаров. Остаток непроданных товаров на конец декабря (сальдо по счету 41) составил 120 000 руб. Себестоимость проданных товаров равна 480 000 руб.

Требуется: определить общую сумму транспортных расходов за декабрь и показать проводку по их списанию на финансовые результаты декабря.

ЗАДАЧА 10-7

Цель: научиться распределять коммерческие расходы производственных предприятий

В текущем году на склад готовой продукции ЗАО «Винни-Пятачок» поступили 6000 банок с медом, в том числе:

- цветочного меда — 1500 банок;
- липового меда — 2000 банок;
- каштанового меда — 2500 банок.

Общая сумма коммерческих расходов за год составила 28 000 руб из которых:

- 12 000 руб. было израсходовано на упаковку изделий на складе
- 16 000 руб. попали под категорию «Прочие коммерческие расходы».

Согласно учетной политике «Винни-Пятачка» расходы на упаковку распределяются между видами продукции пропорционально объему ее выпуска.

В текущем году было продано:

- цветочного меда — 1200 банок;
- липового меда — 1500 банок;
- каштанового меда — 2200 банок.

Требуется: показать проводку по списанию коммерческих расходов и сумму этих расходов, а также определить сумму расходов, отражаемую в балансе ЗАО на конец года.

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с составом прочих доходов и расходов.
2. Изучить правила учета прочих доходов и расходов, а также их отражения на счетах бухгалтерского учета.
3. Понять правила начисления процентов.
4. Научиться учитывать доходы от арендных операций и реализации основных средств.
5. Изучить порядок списания оценочных резервов.

В состав прочих доходов включаются все доходы, которые не относятся к обычным видам деятельности фирмы. В бухучете эти суммы учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 1 «Прочие доходы» и 2 «Прочие расходы».

ФОРМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Отчет о прибыли и убытках

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Прочие доходы и расходы			
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070	()	()
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие доходы	090		
Прочие расходы	100	()	()
Прибыль (убыток) до налогообложения	140		()

ПРОЦЕНТЫ К ПОЛУЧЕНИЮ И УПЛАТЕ

Проценты к получению

В этой строке отчета отражают сумму начисленных к получению процентов:

- по займам, предоставленным другим компаниям;
- по депозитным и прочим счетам в банках.

Между компанией и заемщиком должен быть заключен письменный договор. При этом ни размер, ни срок погашения займа российским законодательством не ограничиваются. Более того, не требуется даже лицензии на предоставление займа. Проценты по займам НДС не облагаются.

Начисление процентов происходит в конце каждого отчетного периода вне зависимости от того, выплачены они или нет.

Если получателем займа выступает другая фирма, то начисление процентов оформляется проводкой:

Дебет 76	Кредит 91-1 «Прочие доходы»
начислены проценты по договору займа	

Если заем выдается работнику, то проценты начисляются так:

Дебет 73	Кредит 91-1 «Прочие доходы»
начислены проценты по договору займа	

ПРИМЕР 11-1

*Отражение
в балансе
процентов,
начисленных
по выданным
займам*

1 января текущего года ЗАО «Суперкастрюля» выдала рублевый заем в размере 20 млн руб. другой компании под 20% годовых. Заем и проценты по нему должны быть возвращены 1 апреля текущего года.

Бухгалтер «Суперкастрюли» сделает проводки:

1 января	
Дебет 58-3 (предоставленные займы)	Кредит 51
20 млн руб.	перечислена сумма займа
31 марта	
Дебет 76	Кредит 91-1
1 млн руб.	начислены проценты за квартал

1 апреля

Дебет 51	Кредит 58-3
20 млн руб.	возвращен заем
Дебет 51	Кредит 76
1 млн руб.	получены проценты по займу

Проценты по коммерческим кредитам учитываются в составе выручки от продаж и отражаются в строке «Выручка» отчета о прибыли и убытках.

Проценты к уплате

В этой строке отражаются проценты, которые фирма уплачивает:

- по полученным банковским кредитам;
- займам от других предприятий (в том числе облигационные)

Сумма учтенных процентов оформляется проводкой:

Дебет 91-2	Кредит 66 (67)
начислены проценты за пользование кредитом (займом)	

Проценты начисляют в том отчетном периоде, в котором их нужно уплатить кредитору (заимодавцу). При этом не имеет никакого значения, уплачены ли они на самом деле или нет

Проценты по займам, полученным на строительство объектов основных средств, начисленные до момента завершения строительства и ввода этих основных средств в эксплуатацию, включаются в их первоначальную стоимость¹. Проценты по займам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей и начисленные до момента их оприходования в учете, включаются в стоимость этих ценностей.

¹ ПБУ 15/01 предусматривает этот порядок только в отношении так называемых «инвестиционных активов», под которыми понимаются объекты основных средств, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство.

Дебет 08 (10, 41)**Кредит 66 (67)**

начислены проценты по кредиту или займу, полученному для покупки имущества

Проценты, уплаченные после оприходования имущества, относятся на дебет счета **91-2 «Прочие расходы»**.

ПРИМЕР 11-2

Отражение процентов, исчисленных по полученным кредитам, в балансе

1 января текущего года ЗАО «Суперкастриюля» получило на строительство нового цеха 20 млн руб. в качестве кредита под 12% годовых. Строительство завершено, здание принято и зарегистрировано 1 сентября текущего года. Кредит и проценты по нему выплачены 31 декабря.

До 1 сентября бухгалтер будет ежемесячно начислять проценты по кредиту следующей проводкой:

Дебет 08**Кредит 66**

200 000 руб. начислены проценты по кредиту за месяц исхода из того, что строящееся здание рассматривается как инвестиционный актив

После 1 сентября начисление процентов будет отражено так:

Дебет 91-2**Кредит 66**

200 000 руб. начислены проценты по кредиту за месяц

31 декабря будет сделана проводка:

Дебет 66**Кредит 51**

22,4 млн руб. возвращен кредит и выплачены проценты по нему

Таким образом, в прочие расходы будет включены проценты, начисленные за период с 1 сентября по 31 декабря. При этом проценты, начисленные до 1 сентября, увеличат стоимость цеха.

Если кредитные (заемные) средства получены в иностранной валюте или обязательство выражено в условных единицах, то возникающие курсовые или суммовые разницы учитываются в составе прочих расходов.

ДОХОДЫ ОТ УЧАСТИЯ В ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В этом разделе отчета отражаются доходы, полученные от:

- совместной деятельности;
- вкладов в уставные капиталы других фирм.

Доходы от совместной деятельности

Фирмы могут вести совместную деятельность, объединив свои вклады, — для этого им требуется лишь заключить договор простого товарищества. При этом один из участников берет на себя обязанность вести учет доходов и расходов по совместной деятельности.

Доходы от совместной деятельности начисляют в тот день, когда участники простого товарищества распределят полученную прибыль между собой.

Дебет 76 субсчет «Расчеты по совместной деятельности»	Кредит 91-1
начислена сумма дохода по договору простого товарищества	
Дебет 91-2	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»
начислен НДС по доходу	

Доходы от участия в других компаниях

Фирма может вкладывать свои деньги или имущество в уставные капиталы других компаний. При этом она получает часть прибыли от их деятельности (дивиденды по принадлежащим ей акциям). В бухучете эти доходы относят к прочим если выполняются два условия:

- 1) получение прибыли от вкладов в уставные капиталы других фирм не является обычным видом деятельности фирмы.
- 2) сумма доходов не превышает 5% от общей суммы выручки за отчетный период.

Если эти условия соблюдены, то поступления отражаются проводкой:

Дебет 76	Кредит 91-1
начислены доходы от долевого участия в уставном капитале (дивиденды), эти доходы не облагаются НДС	

Начисление дохода происходит в день, когда принято решение о распределении дивидендов.

ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ

В этих разделах отчета указываются доходы и расходы:

- от сдачи имущества в аренду (если это неосновная деятельность);
- от предоставления другим фирмам неисключительных прав на патенты (если это неосновная деятельность фирмы);
- от продажи прочего имущества фирмы;
- от списания оценочных резервов.

Сдача имущества в аренду

Начисление арендной платы за сданное в аренду имущество отражается так:

Дебет 76	Кредит 91-1
начислена арендная плата	
Дебет 91-2	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
начислен НДС по арендной плате	

К расходам на сдачу имущества в аренду относят:

- суммы начисленной амортизации (если в аренду передано основное средство);
- затраты на ремонт, понесенные арендодателем;
- расходы на оплату услуг связи и коммунальных услуг, понесенные арендодателем (если в аренду передано здание или помещение).

Данные затраты отражаются на счетах так:

Дебет 91-2	Кредит 02
начислена амортизация по объекту, переданному в аренду	
Дебет 91-2	Кредит 76 и др. счета
отражены прочие расходы, связанные со сдачей имущества в аренду	

Передача прав на патенты

Фирма, владеющая исключительными правами на патенты или изобретения, может предоставлять их во временное пользование, при этом списания актива с баланса фирмы-патентообладателя не происходит.

Фирма — получатель неисключительных прав на нематериальный актив производит лицензионные платежи, которые учитываются у патентообладателя в качестве прочих доходов (с начислением по **счету 76**). Амортизация патента, отраженная на **счете 05**, показывается в составе прочих расходов.

Продажа основных средств

Выручка от продажи основных средств отражается следующим образом:

Дебет 76	Кредит 91-1
отражен доход от продажи основного средства	
Дебет 91-2	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
начислен НДС	

Расходы по продаже основных средств отражаются так:

Дебет 02	Кредит 01
списан износ по основному средству	
Дебет 91-2	Кредит 01
списана остаточная стоимость основного средства	

ПРИМЕР 11-3

*Отражение
продажи
основных
средств*

В текущем году ЗАО «Суперкастрия» продало легковой автомобиль за 118 000 руб. (в том числе 18 000 руб. - НДС). Первоначальная стоимость автомобиля равна 130 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи — 50 000 руб. Расходы по снятию автомобиля с учета в ГИБДД составили 1000 руб. Бухгалтер «Суперкастрия» сделал следующие проводки:

Дебет 76	Кредит 91-1
118 000 руб.	отражен доход от продажи автомобиля
Дебет 91-2	Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»
18 000 руб.	начислен НДС
Дебет 02	Кредит 01
50 000 руб.	списан накопленный износ автомобиля
Дебет 91-2	Кредит 01
80 000 руб.	списана остаточная стоимость автомобиля

Дебет 91-2	Кредит 76
1 000 руб.	списаны расходы по снятию автомобиля с учета
Дебет 51	Кредит 76
118 000 руб.	на расчетный счет «Суперкастрыли» поступили деньги за автомобиль

В строке «Прочие доходы» будет указана сумма в 100 000 руб. (118 000 — 18 000), а в строке «Прочие расходы» — 81 000 руб.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей

Текущая рыночная стоимость принадлежащих фирме материальных ценностей может быть ниже их фактической себестоимости. Если есть основания полагать, что сумма возможного убытка от снижения текущей стоимости может быть значительна, в бухучете создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Правда, нельзя создавать резерв для укрупненных групп материально-производственных запасов (например, для всех материалов или товаров). Резерв рассчитывают по каждому конкретному наименованию ценностей. Сумма резерва отражается проводкой:

Дебет 91-2	Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»
------------	---

создан резерв под снижение стоимости материалов

Эта сумма указывается в строке «Прочие расходы» отчета о прибыли и убытках.

Сумма созданного резерва включается в состав доходов, если:

- в периоде, следующем за отчетным, рыночная стоимость материальных ценностей, под которые был создан резерв, увеличится;
- материально-производственные запасы, под которые был создан резерв, были переданы в производство или проданы.

При этом делается следующая проводка:

Дебет 14	Кредит 91-1
списана сумма резерва по материально-производственным запасам	

Эта сумма указывается в строке «Прочие доходы» отчета о прибыли и убытках.

ПРИМЕР 11-4

*Резерв под
снижение
стоимости
материальных
ценностей*

На балансе строительной фирмы «Три поросенка» по состоянию на 31 октября числится 20 000 штук строительного кирпича марки «Супер 100». Фактическая себестоимость одного кирпича составляет 8 руб., то есть фактическая себестоимость остатка равна 160 000 руб.

В течение года рыночные цены на кирпич этой марки устойчиво снижались. По официальным данным товарно-сырьевой биржи на 31 октября текущего года, рыночная стоимость кирпича марки "Супер 100" составила 6 руб. за штуку.

Бухгалтер Нуф-Нуф принял решение создать резерв под снижение стоимости кирпича. При этом он сделал такую проводку в учете:

Дебет 91-2	Кредит 14
40 000 руб. (160 000 — 120 000)	создан резерв под снижение стоимости

В ноябре 10 000 кирпичей было использовано в строительстве. Бухгалтер списал сумму относящегося к ним резерва следующей проводкой:

Дебет 14	Кредит 91-1
20 000 руб.	списана часть резерва

Резерв по сомнительным долгам

Если фирма одновременно спишет крупную дебиторскую задолженность, то у нее может возникнуть значительный убыток. Поэтому сомнительные долги следует включать в затраты равномерно. Для этого создается резерв сомнительных долгов (правила создания резерва были подробно рассмотрены в гл. 4 книги). Создание резерва производится на основании инвентаризации дебиторской задолженности, проводимой в конце года.

Списание сомнительного долга производится, если:

- по задолженности истек срок исковой давности (три года с момента возникновения);
- стало известно, что должник ликвидирован.

При создании резерва делается проводка:

Дебет 91-2	Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам»
	создан резерв по сомнительным долгам

Списание безнадежного долга из резерва отражается проводкой:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»	Кредит 62
безнадежный долг списан за счет резерва	

Одновременно сумма списанного долга относится на **забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»**, на котором она должна числиться в течение 5 лет.

Штрафы и пени

В бухгалтерском учете сумму штрафных санкций по договорам начисляют только после того, как должник признал их или вынесено соответствующее судебное решение. При этом штрафы к получению отражают проводкой:

Дебет 76 субсчет «Расчеты по претензиям»	Кредит 91-1
начислен признанный покупателями штраф (пени)	

Штрафы к уплате отражаются проводкой:

Дебет 91-2	Кредит 76 субсчет «Расчеты по претензиям»
начислен штраф (пени) к уплате за нарушение условий договора	

Возмещаемые убытки

Из-за нарушения партнерами договорных обязательств фирма может понести убытки, возмещения которых она вправе потребовать. Возмещения убытков могут потребовать и партнеры фирмы, если сама фирма нарушила договорные обязательства.

В бухгалтерском учете сумму возмещения начисляют только после того, как должник признал их или вынесено соответствующее судебное решение. При этом суммы убытков к возмещению отражают проводкой:

Дебет 76 субсчет «Расчеты по претензиям»	Кредит 91-1
начислена сумма возмещения причиненного фирме убытка	

Начисление сумм к уплате осуществляют следующей проводкой

Дебет 91-2

Кредит 76 субсчет «Расчеты по претензиям»

начислена сумма возмещения контрагенту за нарушение условий договора

Прибыль/убытки прошлых лет, выявленные] в текущем году

В текущем году бухгалтер может обнаружить, что ошибочно занизил/завысил прибыль, отраженную в отчетности за прошлый год. Если это произошло после того, как баланс за прошлый год был утвержден, то ошибку можно исправить только в текущей отчетности. Исправления вносят в тот отчетный период, в котором эта ошибка была выявлена.

Суммы прибыли и убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году, отражаются в **строках «Прочие доходы» и «Прочие расходы»** отчета о прибыли и убытках.

Безвозмездно полученное имущество

В случае безвозмездного получения основных средств делаются следующие проводки:

Дебет 08-04 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Приобретение основных средств»

Кредит 98-2 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления»

отражена стоимость безвозмездно полученных основных средств

При вводе указанных основных средств в эксплуатацию делаются проводки:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-4

безвозмездно полученные основные средства введены в эксплуатацию

При начислении амортизации основных средств делается проводка:

Дебет 20 (25, 26, 44)

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

начислена амортизация безвозмездно полученных основных средств

Одновременно на сумму начисленной амортизации ежемесячно делается проводка:

Дебет 98-2 «Доходы будущих периодов»	Кредит 91-1
часть стоимости безвозмездно полученных основных средств списана на прочие доходы	

Безвозмездно полученные нематериальные активы отражаются в бухучете в порядке, аналогичном отражению основных средств. Безвозмездно полученные материалы и денежные средства также отражаются в корреспонденции с кредитом **счета 98-2 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления»**. Списание сумм с этого счета происходит по мере отпуска материалов в производство (а по денежным средствам — сразу в момент получения).

ПРИМЕР 11-5

Отражение в составе доходов будущих периодов безвозмездно полученных ценностей

В декабре прошлого года ЗАО «Винни-Пятачок» получило в подарок от Винни Пуха улей для разведения пчел (основное средство), рыночная стоимость которого оценена в 20 000 руб. Срок полезного использования улья составляет 10 лет. Пятачок не стал отставать от плюшевого друга и одарил компанию 300 воздушными шарами для полетов к дуплу дуба за медом. Рыночная стоимость «летних средств» равна 6000 руб. (срок службы шара менее года). За текущий год было израсходовано 120 шаров.

В момент получения указанного имущества будут сделаны проводки:

Дебет 08-4	Кредит 98-2
20 000 руб.	отражено получение улья
Дебет 01	Кредит 08-4
20 000 руб.	отражено введение улья в эксплуатацию
Дебет 10-9	Кредит 98-2
6 000 руб.	отражено получение шаров (инвентаря)

По состоянию на конец текущего года будут сделаны проводки:

Дебет 20 (26, 44)	Кредит 02
2 000 руб.	начислена амортизация улья за год (на самом деле амортизация будет начисляться ежемесячно)
Дебет 98-2	Кредит 91-1
2 000 руб.	часть стоимости улья списана на прочие доходы (на самом деле списание будет производиться ежемесячно)

Дебет 20 (26, 44)	Кредит 10-9
2 400 руб.	списана стоимость израсходованных шаров
Дебет 98-2	Кредит 91-1
2 400 руб.	стоимость израсходованных шаров списана на прочие доходы

Списание кредиторской задолженности

Если фирма не погасила свой долг перед кредитором, то его можно списать с баланса в следующих случаях:

- по задолженности истек срок исковой давности (три года с момента оплаты, предусмотренного договором);
- стало известно о ликвидации кредитора.

Списание кредиторской задолженности отражается проводками

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Кредит 91-1
списана просроченная кредиторская задолженность	

Курсовые разницы¹

Бухгалтерский учет в РФ ведется в рублях. Стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на:

- дату совершения операции;
- дату составления бухгалтерской отчетности.

Суммы положительных курсовых разниц отражают так:

Дебет 50 (52, 60, 62, 76...)	Кредит 91-1
учтены положительные курсовые разницы	

Суммы отрицательных курсовых разниц отражают следующим образом:

Дебет 91-2	Кредит 50 (52, 60, 62, 76...)
учтены отрицательные курсовые разницы	

¹ Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, регулируется ПБУ 3/2006.

ЗАКРЫТИЕ СЧЕТА 91 «ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ»

В течение года сальдо по счету **91 «Прочие доходы»** и расходы ежемесячно списывается на счет **99 «Прибыли и убытки»**. При этом используется субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**. Проводки имеют вид:

Дебет 91-9	Кредит 99
итоговое кредитовое сальдо по счету 91 перенесено на счет 99 (т.е. сумма прочих доходов превысила сумму прочих расходов)	
Дебет 99	Кредит 91-9
итоговое дебетовое сальдо по счету 91 перенесено на счет 99 (т.е. сумма прочих расходов превысила сумму прочих доходов)	

Закрытие счета **91 «Прочие доходы и расходы»** происходит 31 декабря текущего года (реформация баланса). Для этого закрываются все субсчета, открытые в составе счета **91 «Прочие доходы и расходы»**:

Дебет 91-1	Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»
закрит субсчет 91-1 «Прочие доходы» по окончании года	
Дебет 91-9	Кредит 91-2
закрит субсчет 91-2 «Прочие расходы» по окончании года	

В результате сделанных проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета **91 «Прочие доходы и расходы»** будут равны, и по состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету **91 «Прочие доходы и расходы»** в целом, так и по открытым к нему субсчетам **91-1** и **91-2** будет равно нулю.

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Доходы от участия в других организациях — доходы от совместной деятельности, доходы от вкладов в уставные капиталы других компаний.

Прочие доходы и расходы — доходы и расходы, которые не относятся к обычным видам деятельности фирмы.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 11-1

Цель: научиться правильно классифицировать доходы и расходы

ЗАО «Буренка из Масленкина» приобретает молоко, которое перерабатывает на мороженое. ЗАО использует метод полной себестоимости.

Требуется: показать счета доходов, расходов, финансовых результатов или расчетов, на которых отразятся приведенные ниже операции.

- 1) доходы от сдачи в аренду производственной линии;
- 2) дивиденды, начисленные акционерам;
- 3) молоко, полученное безвозмездно;
- 4) проценты, начисленные по банковскому кредиту;
- 5) амортизация по линии для производства мороженого;
- 6) аванс, полученный от покупателя за партию мороженого;
- 7) штрафы и санкции к уплате в бюджет;
- 8) положительная курсовая разница от переоценки средств на валютном счете;
- 9) выручка от продажи грузовика для транспортировки молока; I
- 10) остаточная стоимость проданного грузовика;
- 11) аванс, перечисленный колхозу за молоко;
- 12) полученный от банка кредит;
- 13) зарплата, начисленная рабочим морозильного цеха;
- 14) начисления ЕСН с зарплаты директора;
- 15) авансовый платеж за годовую аренду производственных помещений
- 1 6) стоимость годового аудита.

ЗАДАЧА 11-2

Цель: понять принципы отражения процентных доходов и расходов

1 января текущего года ЗАО «Суперкастрюля» получило от «Внешторгбанка» кредит в размере 10 млн руб. под 18% годовых сроком на 3 года с погашением процентов одновременно с возвратом кредита. 3 млн руб. из полученных денег были немедленно выданы в виде займа директору ЗАО г-ну Сачкову под 5% годовых на тот же срок. По условиям договора г-н Сачков должен заплатить проценты одновременно с возвратом основной суммы кредита.

5 млн руб. были использованы на приобретение новой производственной линии, которая была введена в эксплуатацию 1 июля текущего года. Оставшиеся 2 млн руб. были направлены на приобретение стали для производства суперкастрюль. Сталь была получена и оприходована 1 марта текущего года.

Требуется: показать проводки по указанным операциям, сделанным в текущем году. **НДС игнорировать.** Рассматривать линию в качестве инвестиционного актива.

ЗАДАЧА 11-3

Цель: научиться отражать начисление и выплату дивидендов

В феврале текущего года единственные акционеры ЗАО «Винни-Пятачок» Пух и Пятачок приняли решение объявить и выплатить дивиденды за прошлый год из расчета 500 руб. на одну акцию. Пятачку принадлежит 100 акций, а Пуху — 200 акций.

Дивиденды были выплачены в марте текущего года за минусом 9% налога на доходы.

Требуется: показать начисление и выплату дивидендов ЗАО «Винни-Пятачок», а также удержание налога на доход.

ЗАДАЧА 11-4

Цель: научиться отражать начисление и выплату арендной платы

1 января текущего года ЗАО «Осел Иа» взяло в аренду склад ЗАО «Винни-Пятачок». Годовая арендная плата составляет 14 160 руб. (в т.ч. НДС — 2160 руб.). 1 января текущего года «Осел Иа» перечислил 50% аренды с обязательством перечислить оставшуюся сумму 1 января следующего года.

Требуется: отразить вышеупомянутые операции по счетам бухгалтерского учета ЗАО «Винни-Пятачок» и ЗАО «Осел Иа» в текущем году.

ЗАДАЧА 11-5

Цель: научиться отражать продажу основных средств в бухучете

В январе прошлого года ЗАО «Суперкастрюля» приобрело грузовик стоимостью 944 000 руб. (в т.ч. НДС — 144 000 руб.). Срок службы грузовика составляет 5 лет. Грузовик амортизировался по линейному методу. В августе текущего года грузовик был продан за 590 000 руб. (в т.ч. НДС — 90 000 руб.). Расходы, связанные с продажей, составили 11 800 руб. (в т.ч. НДС — 1800 руб.).

Требуется: определить остаточную стоимость грузовика на момент продажи, рассчитать прибыль и убыток от продажи грузовика и показать бухгалтерские проводки по продаже грузовика.

ЗАДАЧА 11-6

Цель: научиться отражать ликвидацию основных средств в бухучете

В декабре позапрошлого года ЗАО «Суперкастрюля» приобрело грузовик стоимостью 944 000 руб. (в т.ч. 144 000 руб. — НДС). Срок службы грузовика составляет 5 лет. Грузовик амортизировался по методу суммы чисел лет полезного использования.

В августе текущего года грузовик был сильно поврежден в дорожно-транспортном происшествии, и его дальнейшая эксплуатация оказалась невозможной.

Грузовик был разобран на материалы и запасные части, пригодные к дальнейшему использованию в производстве кастрюль и в ремонте других грузовиков. Рыночная стоимость полученных материалов составила 50 000 руб., запчастей — 160 000 руб.

Требуется: определить остаточную стоимость грузовика на момент продажи, рассчитать убыток от списания грузовика и показать бухгалтерские проводки по списанию грузовика с учета.

ЗАДАЧА 11-7

Цель: научиться отражать списание оценочных резервов в бухучете

На балансе строительной фирмы «Три поросенка» по состоянию на 30 июня числится 80 000 штук облицовочного кирпича марки М-200. Фактическая себестоимость одного кирпича составляет 10 руб. (без НДС).

В течение года рыночные цены на кирпич этой марки устойчиво снижались. По официальным данным товарно-сырьевой биржи на 30 июня текущего года, рыночная стоимость кирпича марки М-200 составила 8 руб. за штуку (без НДС). Г-н Нуф-Нуф (бухгалтер фирмы) принял решение создать резерв под снижение стоимости кирпича.

В июле текущего года 50 000 кирпичей было использовано в строительстве.

Требуется: показать проводки по данным операциям.

ЗАДАЧА 11-8

Цель: научиться отражать в бухучете создание и использование резервов сомнительных долгов

Руководство ЗАО «Винни-Пятачок» приняло решение о создании резерва сомнительных долгов на начало текущего года в сумме 50 000 руб. Списание долгов за текущий год составило:

- по варианту «А» — 70 000 руб.;
- по варианту «Б» — 10 000 руб.

Согласно инвентаризации дебиторской задолженности ЗАО сумма резерва сомнительных долгов на конец текущего года должна составить 30 000 руб.

Требуется: показать проводки по данным операциям.

ЗАДАЧА 11-9

Цель: научиться правильно отражать штрафы и пени по коммерческим договорам

1 февраля текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» отгрузило ЗАО «Осел Иа» мед на сумму 118 000 руб. Согласно условиям договора последний срок оплаты меда — 28 февраля текущего года включительно. В случае просрочки компания «Осел Иа» должна заплатить 1% пени за каждый день просрочки оплаты. По состоянию на 31 марта текущего года оплаты за мед получено не было.

Требуется: написать проводку по начислению пени по состоянию на 31 марта текущего года и объяснить, при каких обстоятельствах делается данная проводка.

ЗАДАЧА 11-10

Цель: научиться правильно отражать доходы и расходы прошлых лет

В ноябре прошлого года бухгалтер ЗАО «Винни-Пятачок» ошибочно списал на расходы всю первоначальную стоимость копировального аппарата, введенного, в эксплуатацию в ноябре прошлого года (32 000 руб.). Ошибка была выявлена в марте текущего года.

Требуется: показать исправительные проводки исходя из того, что копир эксплуатируется в течение 4 лет, а амортизация начисляется по линейному методу. НДС игнорировать.

ЗАДАЧА 11-11

Цель: научиться правильно отражать доходы и расходы прошлых лет

В ноябре прошлого года ЗАО «Винни-Пятачок» безвозмездно получило копирующий аппарат рыночной стоимостью 32 000 руб. Аппарат находился в эксплуатации в течение 14 месяцев, общий срок эксплуатации копира составляет 54 месяца.

Требуется: показать проводки, сделанные в момент получения копира, а также проводки текущего года исходя из того, что копир амортизируется по линейному методу. НДС игнорировать.

ЗАДАЧА 11-12

Цель: понять списание кредиторской задолженности

Требуется: написать проводку по списанию **кредиторской** задолженности предприятия и указать, в каких случаях происходит подобное списание.

ЗАДАЧА 11-13

Цель: научиться делать правильные проводки по приобретению финансовых активов и начислению процентов по займам

1) ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело следующие ценные бумаги:

- акции ОАО «Газпром» (куплены за 100 000 руб.; расходы на регистрацию 5000 руб.; консультационные услуги, оказанные в связи с покупкой, — 15 000 руб.). Текущая стоимость этих акций на фондовом рынке равна 150 000 руб.;
 - акции ОАО «ЛУКОЙЛ» (куплены за 300 000 руб.; расходы на регистрацию — 25 000 руб.; консультационные услуги, оказанные в связи с покупкой, — 40 000 руб.). Текущая стоимость этих акций на фондовом рынке составляет 310 000 руб.;
- не котирующиеся на фондовом рынке акции ЗАО «Бременские музыканты» (куплены за 500 000 руб.; расходы на регистрацию — 10 000 руб.; консультационные услуги, оказанные в связи с покупкой, — 20 000 руб.). Текущая стоимость этих акций оценена в 300 000 руб.

Требуется: написать проводки по приобретению указанных акций, исходя из того, что они отвечают критериям долгосрочных финансовых вложений, а также составить проводку по корректировке первоначальной стоимости тех акций, которые могут быть переоценены, исходя из их текущей рыночной стоимости.

2) 1 июля текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» предоставило ЗАО «Осел Иа» заем на сумму 100 000 руб. сроком на 3 года. За пользование займом начисляются проценты из расчета 12% годовых, которые уплачиваются одновременно с возвратом займа.

Требуется: написать бухгалтерские проводки по предоставлению займа и начислению процентов по нему с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЗАДАЧА 11-14

Цель: научиться составлять проводки в отношении резерва сомнительных долгов

1. Пух зарегистрировал ЗАО «Винни-Пятачок» и вложил в его уставный капитал 10 000 руб. наличными.
2. На все деньги ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело 100 кг меда высшего качества. Мед оплачен с расчетного счета ЗАО.
3. Мед был продан с наценкой 100%, с условием оплаты в течение 10 дней после отгрузки. Покупателями выступили:
Осел Иа — 30 кг;
Кенга — 10 кг;
Сова — 40 кг;
Кролик — 5 кг;
Робин — 15 кг.
4. Компания создала резерв сомнительных долгов в размере 10% от суммы дебиторской задолженности.
5. Все дебиторы, кроме Кенги, заплатили за мед.
6. Долг Кенги был списан из резерва сомнительных долгов.

Требуется:

- а) отразить указанные операции по счетам бухгалтерского учета с указанием номеров счетов согласно Плану счетов (НДС игнорировать);
- б) составить баланс ЗАО «Винни-Пятачок» на конец периода.

ЗАДАЧА 11-15

Цель: научиться делать проводки по облигационным займам

- 1 января текущего года ЗАО «Суперкастрюля» выпустило 2000 собственных облигаций номиналом 1000 руб. за штуку. ЗАО разместило облигации с дисконтом 60%, то есть за каждую облигацию было получено всего 400 руб. Срок облигационного займа — 3 года.

Требуется: написать бухгалтерские проводки по выпуску облигаций и по их переоценке на конец текущего года с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЗАДАЧА 11-16

Цель: научиться писать правильные проводки в отношении безвозмездно полученного имущества

- В январе текущего года салон-парикмахерская «Голубой локон» получил в подарок от Пьеро турбосолярий, рыночная стоимость которого оценивается в 120 000 руб. Срок полезного использования солярия составляет 5 лет. В этом же месяце черепаха Тортилла расщедрилась на 200 пузырьков с целебной глиной для косметических масс общей стоимостью 8000 руб. В текущем году было израсходовано 160 таких пузырьков.

Требуется: написать бухгалтерские проводки на момент получения данного имущества и на конец года с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЗАДАЧА 11-17

*Цель: научиться
составлять
проводки
по недостаткам*

В январе текущего года Эркюль Пуаро обнаружил виновника недостачи 5 суперкастрюль, таинственным образом исчезнувших со склада ЗАО «Суперкастрюля» в прошлом году. Этим виновником оказался главный бухгалтер ЗАО, который признался в содеянном и согласился вернуть продажную стоимость украденных кастрюль в размере 1 млн руб. Себестоимость украденных кастрюль составила 600 000 руб. В текущем году бухгалтер вернул 800 000 млн руб.

Требуется: написать бухгалтерские проводки с указанием номеров счетов согласно Плану счетов (НДС игнорировать).

ЗАДАЧА 11-18

*Цель: научиться
делать проводки
по резервам
предстоящих
расходов*

1) Гарантийный срок на кастрюли с числовым программным управлением составляет 1 год. Учетной политикой ЗАО «Суперкастрюли» предусмотрено ежемесячное отчисление средств на гарантийный ремонт.

По статистике, 10 из 100 проданных кастрюль выходят из строя в течение первого года службы. При этом усредненные затраты на ремонт одной кастрюли составляют 30% от ее себестоимости. Себестоимость одной кастрюли равна 20 000 руб. Согласно установленному графику за год с конвейера сходят 10 000 кастрюль.

Требуется:

- составить проводку, отражающую формирование резерва по гарантийному ремонту за год;
- составить проводку исходя из того, что фактические затраты на ремонт составили 7 млн руб.

2) По окончании года ЗАО «Суперкастрюля» выплачивает своим сотрудникам годовую премию в размере 10% от годовой зарплаты которая составляет в ЗАО 8 млн. руб. на всех сотрудников.

Требуется: показать проводку, отражающую формирование резерва по премии за 1 месяц с указанием номеров счетов согласно Плану счетов.

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с понятиями отложенного налогового обязательства и отложенного налогового актива.
2. Научиться различать постоянные и отложенные налоговые обязательства.
3. Научиться рассчитывать текущий налог на прибыль.
4. Понять принципы отражения налоговых обязательств и чистой прибыли в бухгалтерской отчетности.

В строках 140—142 отчета указывается сумма текущего налога на прибыль фирмы, а также отложенных налоговых активов и обязательств. Текущий налог — это фактический налог, который фирма должна перечислить в бюджет.

Отложенные налоговые обязательства — это потенциальный налог, который придется заплатить в будущем, но сумма которого с достаточной определенностью известна уже сейчас. Отложенный налоговый актив, напротив, представляет собой потенциальную экономию на налоге, которая может быть реализована в будущем.

При отражении в бухучете отложенных активов и обязательств по налогу на прибыль нужно руководствоваться ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль». Сумма текущего налога, подлежащего уплате, определяется на основании положений главы 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса РФ.

ФОРМА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Отчет о прибылях и убытках

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	код		
1	2	3	4
Прибыль (убыток) до налогообложения	140		
Отложенные налоговые активы	141		

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	код		
1	2	3	4
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	()	()
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190		
Справочно: Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ: УСЛОВНЫЙ И ФАКТИЧЕСКИЙ

Как уже было сказано в первой главе этой книги, налог на прибыль рассчитывается по данным налогового учета. Это значит, что в бухгалтерии предприятия должна быть организована отдельная подсистема обработки учетной информации по правилам главы 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса. В конечном счете эта подсистема должна предоставлять бухгалтеру сводные данные о доходах и расходах фирмы, принимаемых при расчете налога на прибыль¹.

ПРИМЕР 1.1

Различия между налоговой и бухгалтерской прибылью

Выручка химчистки Аль-Ад-Дина за месяц составила 1000 динаров, расходы — 900 динаров. В расходы также были включены 200 динаров, истраченных предприятием на благотворительные нужды. Предположим, что при расчете налога на прибыль эти расходы игнорируются.

В бухгалтерском учете химчистки будет отражено (в динарах):

Доходы	1 000
Расходы	(900)
Прибыль	100

¹ Подробнее о налогообложении прибыли см. в книгах Молчанова С.С. «Налоги за 14 дней» и «Налоги. Расчет и оптимизация».

В налоговом учете будет показано:

Доходы	1 000
Расходы	(700)
Прибыль	300

Налог на прибыль рассчитывается строго по данным налогового учета. Поскольку бухгалтерская и налоговая прибыль часто не совпадают, то сумма налога иногда может "съесть" значительную часть бухгалтерской прибыли.

ПРИМЕР 12-2

*Различия между
налоговой
и бухгалтерской
прибылью*

Вернемся к химчистке Аль-Ад-Дина из предыдущего примера (в динарах).

	В бухгалтерском учете	В налоговом учете
Доходы	1 000	1 000
Расходы	(900)	(700)
Прибыль	100	300
Ставка налога	24%	24%
Сумма налога	24	72

Если бы налог рассчитывался по данным бухгалтерского учета, то он бы составил 24 динара (условный налог). Но, поскольку налог рассчитывается по данным налогового учета, его сумма равна 72 динарам (фактический налог). В итоге бухгалтерская прибыль после вычета фактического налога равна 28 динарам ($100 - 72$).

Налог на прибыль, рассчитанный исходя из бухгалтерской прибыли, называется **условным налогом**. Почему "условный"? Потому, что реальный налог, подлежащий уплате в бюджет рассчитывается строго по данным налогового учета. Разница между условным и фактическим налогом в зависимости от конкретной ситуации называется постоянным и/или временным налоговым обязательством/активом.

Бухгалтерская прибыль	Налоговая прибыль
×	×
Ставка налога	Ставка налога
=	=
Условное налоговое обязательство (условный налог)	Реальное налоговое обязательство (фактический налог)
разница	
=	
Постоянное и/или временное налоговое обязательство или актив	

ПОСТОЯННОЕ НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

Важно понимать причину возникновения разницы в суммах налога по данным бухгалтерского и налогового учета. В самом простом случае разница появляется потому, что некоторые категории расходов, принимаемых в бухучете, игнорируются в налоговом учете, как в настоящем, так и в будущем.

Расхождение между учетной и налоговой прибылью, вызванное подобными расходами, носит постоянный характер и называется **постоянной налоговой разницей**. Соответствующее расхождение в суммах налога на прибыль называется **постоянным налоговым обязательством** (то есть обязательством, исчисленным с постоянной разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью).

ПРИМЕР 12-3

*Постоянное
Налоговое
Обязательство*

Вернемся к условиям предыдущих примеров. Итак, расходы на благотворительность (200) полностью игнорируются в налоговом учете и не могут быть перенесены на будущее. Таким образом, разница между бухгалтерской и налоговой прибылью является постоянной. Налоговая разница между условным и фактическим налогом также постоянна.

Проводки по начислению налога будут иметь следующий вид:

Дебет 99, субсчет «Условный
расход по налогу на прибыль»

24 динара

Кредит 68,
субсчет «Налог на прибыль»

начислен условный налог
с бухгалтерской прибыли

Дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
48 динаров	доначислен налог с постоянной налоговой разницы

В результате на кредите **счета 68 («Расчеты с бюджетом»** субсчет «Налог на прибыль») имеем 72 динара, то есть именно ту сумму, которую предприятие должно заплатить в бюджет.

С другой стороны, эта же сумма проходит по дебету **счета 99 «Прибыли и убытки»**, что в итоге приводит к кредитовому сальдо на этом счете в размере 28 динаров. Это сумма чистой прибыли после налогообложения.

В отчете о прибыли и убытках будет отражено (в динарах):

Доходы	1 000
Расходы	(900)
Прибыль до налогообложения	100
Налог на прибыль	(72)
Чистая прибыль	28*

* По кредиту счета отражается бухгалтерская прибыль (100 динаров), по дебету — налог на прибыль (72 динара). Сальдо — чистая прибыль (28 динаров).

В отчете справочно также будет указана сумма постоянного налогового обязательства (48 динаров). Правильность расчета можно легко проверить:

- 1) умножаем бухгалтерскую прибыль на ставку налога и получаем условный налог на прибыль — $100 \times 24\% = 24$ динара;
- 2) прибавляем к условному налогу на прибыль постоянное обязательство и получаем общий реальный налог на прибыль — $24 + 48 = 72$.

ПОСТОЯННЫЙ НАЛОГОВЫЙ АКТИВ

Постоянный налоговый актив может возникнуть в случае, если какие-либо виды доходов, признаваемые в бухгалтерском учете, игнорируются в целях налогообложения. Несмотря на то что теоретически такая ситуация возможна, на практике подавляющее большинство доходов включается в облагаемую базу по налогу на прибыль. Поэтому постоянные налоговые активы образуются у организаций крайне редко, гораздо реже, чем постоянные налоговые обязательства.

В случае возникновения постоянного налогового актива его величина отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

Дебет 68, субсчет «Налог на прибыль»	Кредит 99, субсчет «Постоянный налоговый актив»
Отражена величина постоянного налогового актива	

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Часто бывает, что разница между налоговой и бухгалтерской прибылью носит только временный характер. Например, некоторые расходы в бухучете должны распределяться на несколько периодов, а в налоговом могут быть учтены сразу в одном периоде. Или расход сначала учитывается в меньшей сумме для бухучета и в большей — для налогового учета, а потом — наоборот.

Подобное положение вещей приводит к возникновению временных налоговых разниц, которые уменьшают налог на прибыль сейчас, но увеличивают его потом. Потенциальное обязательство по налогу (которое возникнет в будущем) называется отложенным налоговым обязательством.

ПРИМЕР 12-4

*Временное
налоговое
обязательство*

Известны следующие данные о работе ХИМЧИСТКИ Аль-Ад-Дина за первые два года:

	Первый год		Второй год		Всего	
	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет
Доходы	1 000	1 000	1 000	1 000	2 000	2 000
Расходы	(800)	(700)	(800)	(500)	(1 600)	(1 200)
<i>в том числе</i>						
амортизация	(300)	(400)	(300)	(200)	(600)	(600)
благотворительность	(200)	0	(200)	0	(400)	0
прочие	(300)	(300)	(300)	(300)	(600)	(600)
Прибыль	200	300	200	500	400	800
Налог на прибыль (24%)	48	72	48	120	96	192

	Первый год		Второй год		Всего	
	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет
Общая разница между налогом в бухгалтерском и налоговом учете		24		72		96

Итак, налоговая и бухгалтерская прибыль не совпадают, как не совпадают и налоговые обязательства, рассчитанные на основе этих величин. Посмотрим на причины этого повнимательнее.

Во-первых, у химчистки имеется **постоянная** налоговая разница в виде расходов на благотворительность, которые никогда не будут учтены в налоговых проводках. Таким образом, и в первый, и во второй год необходимо делать следующую проводку:

Дебет 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
48 динаров ($200 \times 24\%$)	доначислен налог с постоянной налоговой разницы

Кроме того, у химчистки появляется **временная** налоговая разница за счет того, что налоговое законодательство позволяет списать амортизацию в большей сумме в первый год (и тем самым уменьшить налогооблагаемую прибыль первого года), но в меньшей — во втором (и тем самым увеличить налогооблагаемую прибыль второго года). Обратите внимание, что в сумме за два года величины бухгалтерской и налоговой амортизации совпадают, отсюда становится понятным временной характер данной разницы.

Таким образом, в первый год из-за дополнительной амортизации в 100 динаров, которая является расходом, налог на прибыль уменьшается на 24 динара ($100 \times 24\%$). Возникает отложенное налоговое обязательство. Но во второй год все происходит наоборот: налог на прибыль растет, отложенное налоговое обязательство становится текущим.

Проводка в первый год выглядит так:

Дебет 68 субсчет «Налог на прибыль»	Кредит 77 субсчет «Отложенное налоговое обязательство»
24 динара	уменьшен налог на прибыль, и отражено отложенное налоговое обязательство

Проводка во второй год:

Дебет 77 субсчет «Отложенное налоговое обязательство»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
24 динара	отложенный налог стал текущим

И в первый, и во второй год также будет сделана проводка:

Дебет 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
48 динаров	начислен условный налог с бухгалтерской прибыли
Дебет 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
48 динаров	отражено постоянное налоговое обязательство

В отчете о прибыли и убытках будет отражено (в динарах):

	Первый год	Второй год	Всего за 2 года
Доходы	1 000	1 000	2 000
Расходы	(800)	(800)	(1 600)
Прибыль до налогообложения	200	200	400
Отложенное налоговое обязательство	(24)	24	0
Налог на прибыль	(72)	(120)	(192)
Чистая прибыль	104	104	208
Справочно: постоянное налоговое обязательство	48	48	96

Правильность расчета можно легко проверить.

За первый год:

1) умножаем бухгалтерскую прибыль на ставку налога, получаем условный налог на прибыль — $200 \times 24\% = 48$ динаров;

2) прибавляем к условному налогу на прибыль постоянное обязательство — $48 + 48 = 96$ динаров;

3) отнимаем из предыдущего результата отложенный налог и получаем реальный налог на прибыль — $96 - 24 = 72$ динара.

Обратите внимание, что чистая прибыль за первый год равна 104 динарам. Это значит, что бухгалтер фактически приравнивает отложенное обязательство к текущему, уменьшая прибыль и на то, и на другое.

За второй год:

1) умножаем бухгалтерскую прибыль на ставку налога и получаем условный налог на прибыль — $200 \times 24\% = 48$ динаров;

2) прибавляем к условному налогу на прибыль постоянное обязательство — $48 + 48 = 96$ динаров;

3) прибавляем к предыдущему результату отложенный налог, который стал текущим, и получаем реальный налог на прибыль — $96 + 24 = 120$ динаров.

Обратите внимание, что чистая прибыль второго года равна 104 динарам, как и в первый год. Это происходит, из-за того, что 24 динара из текущего налога за второй год уже были учтены в первом году (уменьшив чистую прибыль первого года).

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ АКТИВЫ

Выше был разобран пример, который иллюстрировал возникновение отложенных налоговых обязательств из-за налогооблагаемых временных разниц. Однако возможна и другая ситуация, а именно: возникновение так называемых вычитаемых временных разниц, которые увеличивают налог на прибыль сейчас, но уменьшают его потом. Потенциальная возможность уменьшить обязательство по налогу на прибыль в будущем называется **отложенным налоговым активом**.

ПРИМЕР 12-5

*Отложенный
налоговый актив*

Известны следующие данные о работе химчистки Аль-Ад-Дина за первые два года:

	Первый год		Второй год		Всего	
	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет
Доходы	1 000	1 000	1 000	1 000	2 000	2 000
Расходы	(900)	(500)	(600)	(600)	(1 500)	(1 100)

	Первый год		Второй год		Всего	
	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет
<i>в том числе</i>						
амортизация	(300)	(400)	(300)	(200)	(600)	(600)
благотворительность	(200)	0	(200)	0	(400)	0
плохие долги	(300)	0	0	(300)	(300)	(300)
прочие	(100)	(100)	(100)	(100)	(200)	(200)
Прибыль	100	500	400	400	500	900
Налог на прибыль	24	120	96	96	120	216
Общая разница между налогом в бухгалтерском и налоговом учете	96		0		96	

Постоянные налоговые обязательства химчистки и отложенное обязательство по налогу на прибыль уже были объяснены в **примерах 12-3, 12-4**. Мы же рассмотрим, как влияет списание «плохих» долгов на налог на прибыль. В первый год сумма таких списанных долгов была показана в составе бухгалтерских расходов химчистки, однако в налоговом учете эти расходы будут признаны лишь во второй год (предполагается, что в первом году для такого признания в целях налогообложения не было достаточных оснований).

Итак, в первый год из-за невключения в расходы для налоговых целей 300 динаров налог на прибыль увеличивается на 72 динара ($300 * 24\%$). Возникает отложенный налоговый актив (то есть возможность уменьшить налог в будущем). Во второй год все происходит наоборот: налог на прибыль уменьшается, отложенный налоговый актив становится текущим и уменьшает текущее налоговое обязательство.

Проводка в первый год:

Дебет 09 субсчет «Отложенный налоговый актив»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
72 динара	отражено увеличение текущего налога на прибыль за счет расходов, которые будут признаны в будущем

Проводка во второй год:

Дебет 68 субсчет «налог на прибыль»	Кредит 09 субсчет «Отложенный налоговый актив»
72 динара	отражено уменьшение текущего налога на прибыль за счет использования отложенного актива

Другие проводки по налогу на прибыль представлены ниже.

В первый год:

Дебет 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
24 динара	начислен условный налог с бухгалтерской прибыли
Дебет 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
48 динаров (200 × 24%)	доначислен налог с постоянной налоговой разницы
Дебет 68 субсчет «Налог на прибыль»	Кредит 77 субсчет «Отложенное налоговое обязательство»
24 динара	уменьшен налог на прибыль, и отражено отложенное налоговое обязательство в результате разных сумм амортизации

Во второй год:

Дебет 99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
96 динаров	начислен условный налог с бухгалтерской прибыли
Дебет 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
48 динаров (200 × 24%)	доначислен налог с постоянной налоговой разницы
Дебет 77 субсчет «Отложенное налоговое обязательство»	Кредит 68 субсчет «Налог на прибыль»
24 динара	отложенный налог стал текущим

В отчете о прибыли и убытках будет отражено (в динарах):

	Первый год	Второй год	Всего за 2 года
Доходы	1 000	1 000	2 000
Расходы	(900)	(600)	(1 500)
Прибыль до налого- обложения	100	400	500
Отложенный нало- говый актив	72	(72)	0
Отложенное налого- вое обязательство	(24)	24	0
Налог на прибыль	(120)	(96)	216
Чистая прибыль	28	256	284

Справочно (в оба года) будет указана сумма постоянного налогового обязательства — 48 динаров.

Правильность расчета можно легко проверить.

За первый год:

1) умножаем бухгалтерскую прибыль на ставку налога, получаем ус-
ловный налог на прибыль — $100 \times 24\% = 24$ динара;

2) прибавляем к условному налогу на прибыль постоянное обязатель-
ство — $24 + 48 = 72$ динара;

3) прибавляем к предыдущему результату отложенный налоговый ак-
тив, отнимаем из него отложенный налог и получаем реальный налог
на прибыль — $72 + 72 - 24 = 120$ динаров.

Чистая прибыль рассчитана так: $100 + 72 - 24 - 120 = 28$ динаров.
На первый взгляд это странно, так как общая прибыль равна
100 динаров, а только текущий налог равен 120 динаров, плюс есть
отложенное обязательство 24 динара, которое, как было замечено
выше, тоже фактически приравнивается к текущему налогу.

Однако не следует забывать, что 72 динара из 120 динаров налога
возникли как следствие временной разницы и будут возвращены в
следующем году. То есть реальный налог (который уже никогда не
вернется) составляет всего 48 динаров ($120 - 72$).

Таким образом, можно сказать, что чистая прибыль определяется как
прибыль до налога (100 динаров) минус отложенный налог

(24 динара), минус часть текущего налога, которая никогда не вернется (48). Результат — 28 динаров.

За второй год:

- 1) умножаем бухгалтерскую прибыль на ставку налога и получаем условный налог на прибыль — $400 \times 24\% = 96$ динаров;
- 2) прибавляем к условному налогу на прибыль постоянное обязательство — $96 + 48 = 144$ динара;
- 3) прибавляем к предыдущему результату отложенный налог, который стал текущим, отнимаем отложенный налоговый актив, за счет которого налог за второй год уменьшился, и получаем реальный налог на прибыль — $144 + 24 - 72 = 96$ динаров.

Чистая прибыль второго года равна: $400 - 72 + 24 - 96 = 256$ динаров.

Отложенные налоговые активы отражаются в балансе в разделе «Внеоборотные активы», а отложенные налоговые обязательства - в разделе «Долгосрочные обязательства».

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Временные разницы — это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах. Облагаемые временные разницы создают отложенное налоговое обязательство, вычитаемые - отложенный налоговый актив.

Отложенное налоговое обязательство — это та 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.

Отложенный налоговый актив — та 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.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Постоянное налоговое обязательство — сумма налога, которая приводит к увеличению общих налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Постоянные разницы — это доходы и расходы, 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 результате превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения как следствие непризнания для целей налогообложения некоторых бухгалтерских расходов и убытков.

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 12-1

Цель: понять сущность постоянных налоговых разниц и постоянных налоговых обязательств

Выручка ЗАО «Винни-Пятачок» за месяц составила 118 000 руб (в том числе НДС — 18 000 руб.). Расходы без НДС составили 60 000 руб. В составе расходов были учтены:

- 5000 руб. процентов, начисленных по кредиту. Эта сумма на 1000 руб. превысила нормативную величину, рассчитанную по данным налогового учета;
- 2000 руб. непроизводственных расходов, которые не учитываются при налогообложении;
- 3000 руб. убытка от безвозмездной передачи улья (данный убыток игнорируется для целей налогообложения).

Требуется:

- 1) определить бухгалтерскую прибыль и условный налог на прибыль исходя из ставки 24%;
- 2) определить налогооблагаемую прибыль и текущий налог на прибыль;
- 3) определить характер разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью и рассчитать соответствующие налоговые обязательства;
- 4) показать проводки по начислению налога на прибыль;
- 5) составить отчет о прибыли и убытках.

ЗАДАЧА 12-2

Цель: понять сущность постоянных и временных налоговых разниц, постоянных налоговых обязательств и отложенных налоговых обязательств и активов

Выручка ЗАО «Винни-Пятачок» за январь текущего года составила 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Расходы без НДС составили 60 000 руб. В составе расходов были учтены:

- 5000 рублей процентов, начисленных по кредиту. Эта сумма на 1000 руб. превысила нормативную величину, рассчитанную по данным налогового учета;
- 2000 руб. непроизводственных расходов, которые не учитываются при налогообложении;
- 3000 руб. убытка от безвозмездной передачи улья (данный убыток игнорируется для целей налогообложения);
- 6000 руб. амортизационных расходов, которые оказались меньше налоговой амортизации на 3000 руб. (т.е. налоговая амортизация составила 9000 руб.);
- 4000 руб. от списания безнадежных долгов, которые в налоговом учете были учтены только в феврале.

Требуется:

- 1) определить бухгалтерскую прибыль и условный налог на прибыль за январь исходя из ставки 24%;

- 2) определить налогооблагаемую прибыль и текущий налог на прибыль за январь;
- 3) определить характер разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью в январе и рассчитать соответствующие налоговые обязательства;
- 4) показать проводки по начислению налога на прибыль в январе;
- 5) составить отчет о прибыли и убытках за январь.

ЗАДАЧА 12-3

Цель: понять сущность постоянных и временных налоговых разниц, постоянных налоговых обязательств и отложенных налоговых обязательств и активов

Известны следующие данные о результатах деятельности ЗАО «Винни-Пятачок» за первые два года (в тыс. рублей):

	Первый год		Второй год		Всего за 2 года	
	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет
Доходы	1 000	1 000	2 000	2 000	3 000	3 000
Расходы	(850)	(400)	(1 150)	(1 300)	(2 000)	(1 700)
<i>в том числе</i>						
амортизация	(400)	(200)	(600)	(800)	(1 000)	(1 000)
благотворительность	(150)	0	(150)	0	(300)	0
списание «плохих» долгов	(200)	0	0	(200)	(200)	(200)
списание расходов	(0)	(100)	(100)	(0)	(100)	(100)
<i>будущих периодов</i>						
прочие	(100)	(100)	(300)	(300)	(400)	(400)

Требуется:

- 1) определить бухгалтерскую прибыль и условный налог на прибыль за оба года исходя из ставки 24%;
- 2) определить налогооблагаемую прибыль и текущий налог на прибыль за оба года;
- 3) определить характер разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью и рассчитать соответствующие налоговые обязательства;
- 4) показать проводки по начислению налога на прибыль в первый и второй год;
- 5) составить отчет о прибыли и убытках за первый и второй год.

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с формой и содержанием отчета о движении денежных средств.
2. Научиться различать движение средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.
3. Научиться составлять отчет о движении денежных средств прямым способом.

Прибыльная фирма может оказаться банкротом ввиду нехватки ликвидных (денежных) средств для покрытия текущих расходов. Оценить ситуацию с денежными потоками компании можно с помощью отчета о движении денежных средств.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ - ЧТО ЭТО ТАКОЕ?

В самом общем виде отчет о движении денежных средств выглядит так:

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Остаток денежных средств на начало отчетного года			
Движение денежных средств по текущей деятельности			
Движение денежных средств по финансовой деятельности			
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности			
Остаток денежных средств на конец отчетного года			

Смысл показателей отчета о движении денежных средств и их связь с отчетом о прибыли и убытках проиллюстрируем на простом примере.

ПРИМЕР 13-1

*Составление
отчета
о движении
денежных
средств*

Аль-Ад-Дин собирается открыть химчистку для жителей Багдада. Согласно его бизнес-плану операции предприятия будут выглядеть так:

В январе

- 1) в капитал химчистки будет вложено 5000 динаров;
- 2) 500 динаров будет Истрачено на приобретение чистящих и моющих средств;
- 3) 3400 динаров уйдет на покупку оборудования для чистки;
- 4) 400 динаров будет уплачено за печать 1000 рекламных плакатов;
- 5) расклейка 250 плакатов обойдется еще в 50 динаров;
- 6) будет получен заем от «Раджа банка» в размере 1000 динаров. Сумма начисленных процентов за январь составит 100 динаров;
- 7) потребуется оплатить авансом годовую аренду помещения в сумме 2400 динаров;
- 8) ожидаемая выручка за январь составит 1200 динаров (800 будут получены наличными, 400 — дебиторская задолженность), при этом должно быть израсходовано моющих средств на 350 динаров, а также начислена амортизация оборудования на 150 динаров.

В феврале

- 1) будут получены новые моющие средства в кредит на сумму 600 динаров;
- 2) планируется получить 2800 динаров (2200 наличными, 600 — дебиторская задолженность) выручки, при этом будет израсходовано моющих средств на 650 динаров, а также будет начислен износ (амортизация) оборудования на 150 динаров;
- 3) ожидается, что январские дебиторы заплатят 400 динаров долга;
- 4) на расклейку еще 200 рекламных плакатов будут истрачены 40 динаров;
- 5) будут приобретены облигации, выпущенные на 3 месяца халифатом Багдада, номинальной стоимостью 500 динаров. Фактическая стоимость приобретения облигаций составит 450 динаров;
- 6) фирме «Джинн и компаньоны» будет предоставлен заем в размере 500 динаров сроком на 2 года, а заем в сумме 1000 динаров плюс 100 динаров процентов за январь будет возвращен банку.

Составим отчеты о прибылях и убытках за январь и февраль по методу начисления (в динарах):

<i>Январь</i>	
Выручка	1 200
Расходы на моющие средства	(350)
Расходы на плакаты	(100)
Расходы на расклейку	(50)
Расходы на аренду	(200)
Проценты по кредиту	(100)
Амортизация	(150)
Прибыль/убыток	250
<i>Февраль</i>	
Выручка	2 800
Расходы на моющие средства	(650)
Расходы на плакаты	(80)
Расходы на расклейку	(40)
Расходы на аренду	(200)
Проценты по кредиту	(0)
Амортизация	(150)
Прибыль/убыток	1 680

Теперь отразим движение денежных средств химчистки за те же периоды (в динарах):

Поступления/расходы	Январь	Февраль
Общее поступление наличных денежных средств из всех источников		
Внос в уставный капитал	5 000	0
Продажи за наличные деньги	800	2 200
Поступления от дебиторов	0	400

Продолжение таблицы

Поступления/расходы	Январь	Февраль
Поступления от банка	1 000	0
Итого поступлений	6 800	2 600
Общее расходование наличных денежных средств на любые цели (в динарах)		
<i>На текущие расходы</i>		
Расходы на моющие средства	(500)	0
Расходы на плакаты	(400)	0
Расходы на расклейку	(50)	(40)
Расходы на аренду	(2 400)	0
Амортизация	(0)	(0)
Расходы на уплату процентов	(0)	(100)
<i>На приобретение основных средств</i>		
Оборудование	(3400)	(0)
<i>На финансовые вложения</i>		
Облигации Халифата	(0)	(450)
Займы, предоставленные другим фирмам	(0)	(500)
Возврат банковского займа	(0)	(1 000)
Итого отток денежных средств	(6 750)	(2 090)

Таким образом, стартовый баланс денег у химчистки равен 0 динаров. В январе будет получено 6800 динаров, израсходовано 6750 динаров. Остаток на начало февраля — всего 50 динаров.

В феврале будет получено 2600 динаров, израсходовано 2090 динаров. С учетом остатка на начало месяца баланс денежных средств на 28 февраля составит 560 динаров.

Основной вывод, который необходимо сделать из указанного примера: бухгалтерская прибыль не означает эквивалентного прироста денежной наличности. В нашем случае прибыль за январь и февраль составляла 250 и 1680 динаров соответственно. А прирост денежной наличности за те же периоды — всего 50 и 510 динаров.

ДВИЖЕНИЕ СРЕДСТВ ПО ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Отчет о движении денежных средств

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
Остаток денежных средств на начало отчетного периода			
<i>Движение денежных средств по текущей деятельности</i>			
Средства, полученные от покупателей, заказчиков			
Прочие доходы			
Денежные средства, направленные:			
на оплату приобретенных товаров, услуг, сырья и иных оборотных активов	150	()	()
на оплату труда	160	()	()
на выплату дивидендов, процентов	170	()	()
на расчеты по налогам и сборам	180	()	()
на прочие расходы		()	()
Чистые денежные средства от текущей деятельности			

Средства, полученные от покупателей и заказчиков

В этом разделе указывается сумма всех денежных средств, полученных за отчетный период от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Кроме этого по данной строке отражаются суммы авансов, перечисленных покупателями, на конец периода (остаток по кредиту счета 62, субсчет «Авансы, полученные от покупателей»). НДС и акцизы из этих сумм вычитать не нужно, то есть в отчет о движении денежных средств выручка и авансы попадают вместе с налогами.

Прочие доходы

По этой строке, в частности, могут отражаться:

- суммы денег, возвращенных в кассу подотчетными лицами;
- суммы штрафов, пеней, неустоек, полученных фирмой за нарушение партнерами условий хозяйственных договоров;
- суммы, полученные в возмещение ущерба от виновных лиц или страховых компаний;
- деньги, полученные безвозмездно;
- полученная арендная плата (если аренда не является основным видом деятельности).

Таким образом, по этой строке формы отражаются обороты по дебету счетов денежных средств и кредиту счетов 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.

Суммы, направленные на оплату приобретенных товаров, услуг, сырья и иных оборотных активов

В этом разделе указываются денежные средства, перечисленные с расчетного счета (выданные из кассы) поставщикам и подрядчикам для оплаты их товаров (работ, услуг). Кроме того, по этой строке необходимо отразить остаток денежных авансов, выданных поставщикам и подрядчикам и не закрытых на конец отчетного периода. Речь идет о дебетовом остатке на счете 62 по субсчету «Авансы, перечисленные поставщикам (подрядчикам)».

По этой строке не указывают деньги, перечисленные (выданные) в оплату основных средств, акций, нематериальных и других внеоборотных активов (они указываются в разделе «Движение средств по инвестиционной деятельности»).

Суммы, направленные на оплату труда

В этом разделе указываются денежные средства, перечисленные с расчетного счета (выданные из кассы) на оплату труда персонала. Помимо этого здесь отражаются денежные средства, выданные в качестве:

- надбавок и доплат к заработной плате;
- премий и других выплат стимулирующего характера;
- отпускных.

Суммы, направленные на выплату дивидендов, процентов

В данном разделе указываются денежные средства, перечисленные с расчетного счета (выданные из кассы) акционерам в виде дивидендов или уплаченные заимодавцам в виде процентов.

Суммы, направленные на расчеты по налогам и сборам

Здесь отражаются суммы, перечисленные в бюджет в отчетном периоде. Кроме того, к этому же разделу относятся штрафы и пени, которые фирма заплатила за нарушение налогового законодательства.

Указываются только те суммы налогов, которые уплачены в рамках обычной деятельности фирмы. Например, если фирма заплатила налог на операции с ценными бумагами или государственную пошлину при регистрации недвижимости, то их суммы отражаются в разделе «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности».

Прочие расходы

Здесь указываются суммы, перечисленные с расчетного счета (выданные из кассы) в течение отчетного года, не нашедшие отражения по предыдущим строкам отчета и связанные с текущей деятельностью фирмы. Например, суммы, выданные подотчетным лицам, уплаченные штрафы, пени, неустойки и т.д.

ДВИЖЕНИЕ СРЕДСТВ ПО ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Отчет о движении денежных средств

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код		
1	2	3	4
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности			
Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов	210		

1	2	3	4
Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений	220		
Полученные дивиденды	230		
Полученные проценты	240		
Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям	250		
Приобретение дочерних организаций	280	()	()
Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов	290	()	()
Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений	300	()	()
Займы, предоставленные другим организациям	310	()	()
Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности	340		

Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов

В этом разделе отражаются доходы от реализации основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного строительства, оборудования к установке, полученные в отчетном году в денежной форме.

Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений

В этом разделе отражаются доходы от реализации векселей, акций и облигаций, полученные в отчетном году в денежной форме (если продажа ценных бумаг не относится к основной деятельности).

Полученные дивиденды, проценты и погашенные займы

В этих разделах отражаются суммы дивидендов, процентов по долгосрочным финансовым вложениям, возвращенных долгосрочных займов, полученных в отчетном году в денежной форме.

Приобретение дочерних компаний

Здесь указываются денежные средства, вложенные в отчетном году в уставные капиталы дочерних фирм. Тут же отражаются все расходы, связанные с покупкой акций и произведенные в денежной форме.

Приобретение объектов основных средств, ценных бумаг и других финансовых вложений

В этих разделах показываются суммы, уплаченные в денежной форме за приобретенные основные средства, и долгосрочные финансовые вложения, а также суммы денежных авансов, которые были перечислены на эти цели на отчетную дату.

Займы, предоставленные другим организациям

Здесь отражаются суммы долгосрочных займов, выданных в денежной форме.

ДВИЖЕНИЕ СРЕДСТВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Отчет о движении денежных средств

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код		
1	2	3	4
Движение денежных средств по финансовой деятельности			
Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг			
Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями			
Погашение займов и кредитов (без процентов)		()	()
Погашение обязательств по финансовой аренде		()	()
Чистые денежные средства от финансовой деятельности			
Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов			

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
Наименование	Код		
1	2	3	4
Остаток денежных средств на конец отчетного периода			
Величина влияния изменений курса иностранной валюты			

Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг

В этой строке указывают объем денежных средств, поступивший в отчетном году в результате размещения фирмой собственных акций или облигаций.

Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями

В этой строке отражается сумма краткосрочных займов от других организаций.

Погашение займов и кредитов (без процентов), погашение обязательств по финансовой аренде

В этой строке указываются суммы краткосрочных займов, ранее полученных фирмой и возвращенных заимодавцам в текущем отчетном периоде, а также суммы, уплаченные за лизинг оборудования.

Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов

Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов складывается из сумм изменений денежных средств по всем трем разделам. Отрицательный результат указывается в круглых скобках.

Величина влияния изменений курса иностранной валюты

Здесь указывается разница между всеми положительными и отрицательными курсовыми разницами, которые образовались в текущем отчетном периоде.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 13-1

Цель: научиться составлять отчет о движении денежных средств

Остаток денежных средств ЗАО «Винни-Пятачок» на начало периода был равен 20 000 руб. В течение периода имели место следующие хозяйственные операции (в рублях):

1. Получен аванс от ЗАО «Осел Иа» за поставку меда	10 000
2. Получены горшки для меда, счет от ОАО «Кролик» до сих пор не оплачен	800
3. Начислена зарплата Тигре за разлив меда, завинчивание крышек и наклеивание этикеток	1 500
4. Начислен единый социальный налог на зарплату Тигры	450
5. Начислен подоходный налог из зарплаты Тигры	180
6. Получен авансовый отчет от Пятачка, бухгалтера ЗАО, вернувшегося из деловой командировки (деньги пока не выплачены)	400
7. Получен счет за текущую рекламу меда	700
8. Взят кредит в банке на 6 месяцев на производственные цели. Деньги поступили на расчетный счет ЗАО	200 000
9. Оплачено приобретение новых ульев. Ульи приняты на баланс и введены в эксплуатацию	180 000
10. Начислены проценты за банковский кредит	12 000
11. Отпущены материалы со склада на производство меда	15 000
12. Оплачен счет от ОАО «Кролик» (с расчетного счета)	800
13. Выплачена зарплата Тигре за минусом налога (из кассы)	1 320
14. Уплачен единый социальный налог (с расчетного счета)	450
15. Уплачен в бюджет подоходный налог из зарплаты Тигры (с расчетного счета)	180
16. Уплачено Пятачку по его авансовому отчету (из кассы)	400
17. Оплачен счет за рекламу меда (с расчетного счета)	700
18. Выплачена часть кредита банка (с расчетного счета)	100 000
19. Уплачены проценты за кредит (с расчетного счета)	12 000

Продолжение таблицы

20. Начислена амортизация по линии для производства меда	40 000
21. Приобретены за наличные акции фирмы «Кролик»	1 200
22. Себестоимость произведенного меда и прочие расходы списаны на готовую продукцию компании	сумму рассчитать
23. Сделана поставка всего произведенного меда ЗАО «Осел Иа»	280 000
24. ЗАО «Осел Иа» частично заплатило за мед (на расчетный счет)	160 000
25. Определена сумма прибыли до налогообложения	сумму рассчитать
26. Начислен налог на прибыль за текущий год	2 000
27. Определена сумма нераспределенной прибыли	сумму рассчитать
28. Начислены дивиденды Пуху за текущий год	5 000
29. Уплачен в бюджет налог на прибыль (с расчетного счета)	2 000
30. Уплачены из кассы дивиденды Пуху за текущий год	5 000

Требуется:

- 1) написать проводки по данным операциям (НДС игнорировать);
- 2) составить отчет о прибылях и убытках ЗАО «Винни-Пятачок» по методу начисления;
- 3) составить отчет о движении денежных средств ЗАО «Винни-Пятачок».

ЗАДАЧА 13-2

Цель: научиться составлять отчет о движении денежных средств

ЗАО «Иван Fedoroff» оказывает услуги по печати рекламных листовок. На 1 января остатки по счетам компании выглядят следующим образом (в тыс. руб.):

Кредиторы	5 200
Денежные средства	20 400
Дебиторы	11 000
Материалы	1 220
Основные средства	8 400
Уставный капитал	35 820

В течение квартала имели место следующие хозяйственные операции (в тыс. руб.):

1. Начислена арендная плата за текущий квартал	1 300
2. На расчетный счет получены деньги от дебиторов	4 600
3. Заказаны новые материалы	760
4. Выставлены счета клиентам за оказанные услуги	5 600
5. С расчетного счета сделан платеж кредиторам	2 200
6. Получены ранее заказанные материалы, с условием произвести оплату в мае	760
7. Начислена заработная плата персоналу	3 800
8. Было обнаружено, что часть материалов испорчена, и их возвратили поставщику	1 600
9. На расчетный счет получены деньги от клиента по выставленному ранее счету	9 600
10. С расчетного счета оплачена начисленная арендная плата за текущий квартал	1 300
11. Получен и оплачен счет за коммунальные услуги, оказанные в текущем квартале	320
12. Получен и оплачен счет за телефонные услуги за весь текущий год	960
13. Получен счет за рекламные услуги, оказанные в текущем квартале. По состоянию на 31 марта счет остается неоплаченным	1 400
14. Выставлен дополнительный счет клиенту	5 400
15. Из кассы выплачена заработная плата персоналу	3 800
16. Начислен износ оборудования	1 000

Требуется:

- 1) составить баланс ЗАО «Иван Fedoroff» на конец первого квартала;
- 2) написать проводки по операциям (НДС игнорировать);
- 3) составить отчет о прибыли и убытках ЗАО за первый квартал;
- 4) составить отчет о движении денежных средств за первый квартал

ЦЕЛИ ГЛАВЫ

1. Ознакомиться с формой и содержанием Приложения к бухгалтерскому балансу.
2. Научиться составлять пояснительную записку к бухгалтерской отчетности.

ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ (ФОРМА № 5)

В Приложении к бухгалтерскому балансу детализируются показатели некоторых статей самого баланса, а именно:

- нематериальные активы;
- основные средства;
- доходные вложения в материальные ценности;
- расходы на НИОКР;
- финансовые вложения;
- дебиторская и кредиторская задолженность;
- расходы по обычным видам деятельности;
- некоторые другие показатели.

Для имущества (основным средствам, нематериальным активам и доходным вложениям) показывается его движение за отчетный период (стоимость на начало года, поступление и выбытие в течение года, а также стоимость на конец года).

Поскольку форма № 5 является лишь детализацией отдельных статей баланса, суммарные данные по разделам приложения должны совпадать с цифрами в соответствующих статьях баланса.

Раздел «Нематериальные активы»

Этот раздел состоит из двух таблиц. Первая детализирует нематериальные активы по видам, в ней отражаются данные по

состоянию на начало и конец года, а также стоимость поступивших и выбывших за год нематериальных активов.

В строке 010 «Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности)» показывается стоимость исключительных прав, которыми обладает фирма. Их расшифровка приводится в строках 011—015.

Строка 011 заполняется в том случае, если фирме принадлежит патент на изобретение, промышленный образец полезную модель.

В строку 012 вписывается стоимость программы ЭВМ или базы данных, если фирме принадлежат исключительные права на них. Расходы на приобретение программ, на которые у фирмы нет исключительных прав (например, «Гарант» или «Консультант+»), не относят к нематериальным активам.

Если фирма является правообладателем топологий интегральных микросхем, то заполняется **строка 013**.

В строке 014 указывается стоимость права на товарный знак, знак обслуживания, оформленного и зарегистрированного в соответствии с законом.

Фирмы, которые вывели новые виды, сорта, гибриды растений или животных, штаммы клеток и т.п. и оформили права на них либо приобрели такой патент, заполняют **строку 015** «У патентообладателя на селекционные достижения».

В строке 020 «Организационные расходы» записывается сумма расходов на создание фирмы, если согласно уставу они признаны вкладом учредителей в уставный капитал. Организационные расходы складываются из оплаты консультационных и юридических услуг, сборов за регистрацию фирмы, затрат по подготовке и нотариальному заверению учредительных документов, изготовлению печатей и др.

Расходы фирмы, связанные с переоформлением учредительных документов (при расширении и перерегистрации фирмы, изменении видов деятельности и т.п.), нематериальными активами не считаются. Их нужно учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов», постепенно списывая в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» или счета 44 «Расходы на продажу».

Строку 030 «Деловая репутация организации» заполняют фирмы, приватизированные в ходе аукциона или конкурса и

только в случаях, когда фактическая цена приватизированной фирмы оказалась выше, чем ее оценочная (начальная) стоимость. Эту строку могут также заполнять компании, составляющие сводную отчетность по группе взаимозависимых фирм, если балансовая стоимость финансового вложения у головной организации превышает номинальную стоимость акций дочернего общества.

Все виды нематериальных активов в данном разделе отражаются по первоначальной стоимости. Необходимые данные берутся из регистров к счету 04 «Нематериальные активы».

Во второй таблице приложения указывается сумма начисленной по нематериальным активам амортизации по состоянию на начало и конец отчетного года.

ПРИМЕР 14-1

Исходные данные для отражения информации о нематериальных активах в форме № 5

В прошлом году ЗАО «Суперкастрюля» за 400 000 руб. приобрело исключительные права на изобретение. На начало текущего года сумма амортизации по нематериальному активу равнялась 50 000 руб., В течение отчетного года по нему начислена амортизация в сумме 80 000 руб.

В текущем году «Суперкастрюля» также зарегистрировала товарный знак, израсходовав на его оформление 120 000 руб. Амортизация товарного знака на конец отчетного года составила 20 000 руб.

Нематериальные активы

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
Наименование	Код				
1	2	3	4	5	6
Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности)	010	400	120	()	520
<i>В том числе:</i>					
у патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель	011	400		()	400
у правообладателя на программы ЭВМ, базы данных	012			()	
у правообладателя на топологии интегральных микросхем	013			()	

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
Наименование	Код				
1	2	3	4	5	6
у владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	014		120	()	120
у патентообладателя на селекционные достижения	015			()	
деловая репутация организации	030			()	
прочие	040			()	

Показатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
Наименование	Код		
1	2	3	4
Амортизация нематериальных активов — всего	050	50	150
в том числе:			
патент		50	130
товарный знак			20

Раздел «Основные средства»

Этот раздел также состоит из двух таблиц. Первая посвящена сведениям о первоначальной стоимости всех основных средств, числящихся на балансе фирмы, с разбивкой их по группам:

- здания;
- сооружения и передаточные устройства;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- производственный и хозяйственный инвентарь;
- рабочий скот;
- продуктивный скот;
- многолетние насаждения;
- земельные участки и объекты природопользования;
- другие виды основных средств.

Необходимые данные берутся из регистров к **счету 01 «Основные средства»**.

Вторая таблица содержит сведения об амортизации основных средств. Общая сумма амортизации всех основных средств фирмы отражается по **строке 140 «Амортизация основных средств — всего»** второй таблицы раздела.

В последующих строках эти суммы детализируются. Так, отдельно указывается амортизация по зданиям и сооружениям, машинам и оборудованию и транспортным средствам, а так же по другим объектам основных средств.

В следующих строках второй таблицы отражается движение основных средств по:

- сдаче в аренду;
- переводу на консервацию;
- получению в аренду.

Если фирма переоценивала свои основные средства, то результаты переоценки отражаются в разделе "Справочно". Сумма увеличения (уменьшения) балансовой стоимости основных средств после проведенной переоценки должна быть равна сумме оборотов по дебету **счета 01 "Основные средства"** в корреспонденции с кредитом **счета 83 «Добавочный капитал»**. В случае уценки (уменьшения стоимости) основных средств сумма указывается в круглых скобках.

По строке 172 таблицы отражается сумма оборотов по дебету **счета 83 «Добавочный капитал»** в корреспонденции с кредитом **счета 02 «Амортизация основных средств»**.

Если отдельные объекты основных средств фирма достраивала, дооборудовала, модернизировала или частично ликвидировала, заполняется последняя строка этого раздела таблицы.

ПРИМЕР 14-2

*Исходные данные
для отражения
информации
об основных
средствах
в форме № 5*

На начало текущего года на балансе ЗАО «Суперкастрюля» числились грузовики, оборудование и производственное здание. Их перше начальная стоимость составила соответственно 720 000; 1 500 000 и 4 000 000 руб. На 31 декабря прошлого года по ним начислен* амортизация в следующих размерах:

- грузовики — 150 000 руб.;
- оборудование — 600 000 руб.;
- здание — 960 000 руб.

По состоянию на 1 января текущего года грузовики были переоценены с коэффициентом 1,2.

В течение текущего года по грузовикам была начислена амортизация в сумме 100 000 руб., по оборудованию — 400 000 руб., по зданию — 200 000 руб.

В течение года было ликвидировано оборудование на сумму 100 000 руб., износ по данному оборудованию составил 50 000 руб.

В текущем году «Суперкастриля» построила новый цех стоимостью 5,2 млн руб. На конец этого года сумма амортизации по нему составила 80 000 руб.

Основные средства

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец периода
Наименование	Код				
1	2	3	4	5	6
Здания		4 000	5 200	()	9 200
Сооружения и передаточные устройства		—	—	()	—
Машины и оборудование		1 500	—	(100)	1 400
Транспортные средства		864	—	()	864
Производственный и хозяйственный инвентарь		—	—	()	—
Рабочий скот		—	—	()	—
Продуктивный скот		—	—	()	—
Многолетние насаждения		—	—	()	—
Другие виды основных средств		—	—	()	—
Земельные участки и объекты природопользования		—	—	()	—
Итого		6 364	5 200	(100)	11 464

Показатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
Наименование	Код		
1	2	3	4
Амортизация основных средств — всего	140	1 740	2 470
в том числе:			
зданий и сооружений		960	1 240

Показатель		На начало отчетного года	На конец отчетного периода
Наименование	Код		
1	2	3	4
машин, оборудования, транспортных средств		780	1 230
других		—	—
Передано в аренду объектов основных средств — всего		—	—
<i>В том числе:</i>			
здания			—
сооружения			—
Переведено объектов основных средств на консервацию		—	—
Получено объектов основных средств в аренду — всего		—	
<i>В том числе:</i>		—	—
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации			—
<i>Справочно</i>	код	На начало отчетного года	На начало предыдущего года
Результат от переоценки объектов основных средств:			
первоначальной (восстановительной) стоимости	171	144	—
амортизации	172	30	—
Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации		—	—

Раздел «Доходные вложения в материальные ценности»

В этом разделе указывается стоимость имущества, сданного во временное пользование другим фирмам или гражданам для получения дохода.

Для этого в разделе предусмотрены следующие строки:

- «Имущество для передачи в лизинг»;
- «Имущество, предоставляемое по договору проката»;
- «Прочие».

Чтобы их заполнить, используются данные счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Стоимость имущества указывается в его первоначальной оценке (то есть без учета начисленной амортизации).

Доходные вложения в материальные ценности

Показатель		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Выбыло	Наличие на конец отчетного периода
Наименование	Код				
1	2	3	4	5	6
Имущество для передачи в лизинг				()	
Имущество, предоставляемое по договору проката				()	
Прочие				()	
Итого				()	
Наименование	Код	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода		
Амортизация доходных вложений в материальные ценности					

Раздел «Расходы на НИОКР»

Для учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы используется счет 08 «Вложение во внеоборотные активы», к которому открывают субсчет «Выполнение НИОКР». Расходы на НИОКР отражаются в **строке 310**.

Если опытно-конструкторские работы еще не завершены, то затраты по ним отражаются по **строке 320**. При этом данные берутся на начало и конец отчетного периода.

Если же работы завершены, но не дали положительных результатов, расходы по ним в бухучете списываются на вне-реализационные расходы. Эта сумма за отчетный и предыдущий годы отражается в последней строке данного раздела.

ПРИМЕР 14-3

ЗАО «Суперкастрюля» выпускает кастрюли с программным управлением. В текущем году фирма занялась разработкой пароварок нового поколения, на что было выделено 9 млн руб. 7 млн руб. было списано в прочие расходы, так как разработки не принесли результатов.

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Виды работ		Наличие на начало отчетного года	Поступило	Списано	Наличие на конец отчетного периода
Наименование	Код				
1	2	3	4	5	6
Всего	310	0	9000	(7000)	2000
<i>В том числе:</i>				()	
разработка новой модели		0	9000	(7000)	2000
СПРАВОЧНО	Код	На начало отчетного года	На конец отчетного года		
	2	3	4		
Сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам	320		2000		
	Код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года		
	2	3	4		
Сумма не давших положительных результатов расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенных на прочие расходы		7 000			

Раздел «Расходы на освоение природных ресурсов»

Этот раздел заполняют в том же порядке, что и раздел «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Здесь отражаются данные о затратах фирмы на разведку природных месторождений полезных ископаемых и их оценку, пробное бурение скважин и т.д.

Раздел «Финансовые вложения»

В этом разделе подробно расшифровываются показатели статей «Долгосрочные финансовые вложения» и «Краткосрочные финансовые вложения» бухгалтерского баланса, для учета которых используется счет 58.

ПРИМЕР 14-4

Исходные данные для отражения информации в финансовых вложениях в форме № 5

По состоянию на начало текущего года ЗАО «Суперкастрюля» имеет 60% акций в своей дочерней компании ЗАО «Механика». Номинал этих акций равен 80 000 руб.

В отчетном году фирма приобрела 2% акций ЗАО «Линза» за 50 000 руб. Кроме того, «Суперкастрюля» предоставила ОАО «Метрос» заем на сумму 100 000 руб. сроком на 10 месяцев.

В прошлом году «Суперкастрюля» получила от покупателя вексель номиналом 64 000 руб. На конец текущего года вексель все еще не был погашен.

Финансовые вложения

Показатель		Долгосрочные		Краткосрочные	
		На начало отчетного года	На конец отчетного периода	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
Наименование	Код				
1	2	3	4	5	6
Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций — всего	510	80	130	—	—
В том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ	511	80	80	—	—
Государственные и муниципальные ценные бумаги	535	—	—	—	—
Ценные бумаги других организаций — всего	520	64	64	—	—
В том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя)	521	64	64	—	—
Предоставленные займы	525	—	—	—	100
Депозитные вклады	590	—	—	—	—
Прочие	595	—	—	—	—
Итого		144	194		100

Раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»

В этом разделе расшифровывается дебиторская и кредиторская задолженность фирмы. Чтобы заполнить таблицу, используются данные по следующим счетам:

- 58 «Финансовые вложения»;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Предварительно вся задолженность разделяется по срокам ее погашения на краткосрочную (которая должна быть оплачена в течение года) и долгосрочную (со сроком погашения более года).

Дебиторская и кредиторская задолженность

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
Наименование	Код		
1	2	3	4
Дебиторская задолженность: кратко- срочная — всего			
<i>В том числе:</i>			
расчеты с покупателями и заказчиками			
авансы выданные			
прочая			
долгосрочная — всего			
<i>В том числе:</i>			
расчеты с покупателями и заказчиками			
авансы выданные			

Показатель		Остаток на начало отчетного года	Остаток на конец отчетного периода
Наименование	Код		
1	2	3	4
прочая			
Итого			
Кредиторская задолженность: краткосрочная — всего			
В том числе:			
расчеты с поставщиками и подрядчиками			
авансы полученные			
расчеты по налогам и сборам			
Кредиты			
Займы			
Прочая			
Долгосрочная — всего			
В том числе:			
кредиты			
займы			
Итого			

Раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)»

В этом разделе приводится подробный перечень расходов фирмы как за текущий, так и за предыдущий год. Расходы указываются по основным элементам в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

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

Чтобы заполнить **строку 710 «Материальные затраты»** приложения, складываются кредитовые обороты по счетам 10 325

«Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части работ и услуг производственного характера) в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 25, 26, 29 и 44).

Если фирма занимается торговлей, то в **строке 710** отражаются также суммы, списанные с кредита счета 41 «Товары» и дебет счета 90 «Продажи».

В **строке 720 «Затраты на оплату труда»** отражается кредитовый оборот по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета затрат.

В **строке 730 «Отчисления на социальные нужды»** указываются суммы, списанные на счета учета затрат с кредита счетов 68 субсчет «Расчеты по ЕСН» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Для заполнения строки **740 «Амортизация»** суммируются обороты по кредиту счетов 02 и 05 в корреспонденции со счетами учета затрат.

В **строке 750 «Прочие затраты»** приводятся стоимость работ и услуг непроизводственного характера. Таковыми могут выступать, например, консультационные, юридические и рекламные услуги.

В **строке 760 «Итого по элементам затрат»** отражают общую сумму затрат фирмы по обычным видам деятельности за текущий и прошлый годы.

В следующих **строках (765—767)** учитывается изменение стоимости незавершенного производства, расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов по сравнению с предыдущим годом. Увеличение этих показателей приводится в таблице со знаком «плюс», уменьшение — со знаком «минус».

Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)

Показатель		За отчет- ный год	За преды- дущий год
Наименование	Код		
1	2	3	4
Материальные затраты	710		
Затраты на оплату труда	720		

Показатель		За отчет- ный год	За преды- дущий год
Наименование	Код		
1	2	3	4
Отчисления на социальные нужды	730		
Амортизация	740		
Прочие затраты	750		
Итого по элементам затрат	760		
Изменение остатков (прирост «+», уменьшение «-»):			
незавершенного производства	765		
расходов будущих периодов	766		
резерв предстоящих расходов	767		

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Согласно статье 13 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» в состав бухгалтерской отчетности фирм помимо утвержденных форм входит **Пояснительная записка**. Малые предприятия могут записку не представлять.

В Пояснительной записке указываются дополнительные сведения о финансовом положении фирмы, не нашедшие отражения в основных формах отчетности. Такие сведения могут быть выражены как количественными, так и качественными показателями.

Записка составляется в произвольной форме и может содержать следующие разделы:

- сведения о деятельности фирмы;
- изменения в учетной политике;
- сведения о финансовой деятельности;
- сведения об инвестиционной деятельности фирмы;
- информация о дочерних и зависимых обществах;
- сведения о реорганизации фирмы;
- события после отчетной даты и др.

Давайте рассмотрим каждый из перечисленных разделов подробнее.

Сведения о деятельности фирмы

Размер и структура, виды деятельности, объемы продаж

В этом разделе можно привести:

- краткую характеристику размеров и структуры фирмы;
- краткую характеристику ее основных видов деятельности;
- объемы продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам и географическим рынкам сбыта;
- данные о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- сведения о деловой активности организации;
- показатели эффективности использования ресурсов и т.д.

Информацию в Пояснительной записке лучше представить в динамике (за несколько лет) и указать факторы, повлиявшие в текущем году на финансовые результаты фирмы.

В начале записки следует указать размер уставного капитала фирмы, численность работающих, размеры производственных площадей, кратко описать производственную структуру фирмы: ее производства, цеха, службы, а также обособленные подразделения (если они есть).

Затем можно привести информацию:

- об ассортименте и объемах производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) за текущий и предшествующие годы;
- об инвестиционной политике фирмы (покупке, создании и продаже основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг; предоставлении займов; участии в уставных капиталах других организаций);
- о планах расширения или изменения структуры деятельности фирмы.

Раскрывая информацию об объемах продаж продукции (товаров, работ и услуг) по видам, желательно предоставить сведения в разрезе основных географических районов сбыта.

ПРИМЕР 14-5

*Пример
пояснительной
записки*

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Раздел I. Общие сведения о деятельности фирмы

1.1. ЗАО «Суперкастрия» создано в 2003 году. Его учредителями являются физические лица. Уставный капитал общества составляет 3 млн руб. На конец отчетного периода в фирме работали 600 человек.

Организационно ЗАО «Суперкастрюля» состоит из следующих отделов и служб:

- производственный отдел (350 человек);
- бухгалтерия (17 человек)
- отдел снабжения (80 человек);
- отдел продаж (30 человек);
- сервисная служба (38 человек);
- транспортная служба (60 человек);
- финансовая служба (10 человек);
- отдел логистики (8 человек);
- прочие службы.

1.2. Фирма имеет собственную производственную базу по адресу: 142650, Московская область, г. Железнодорожный, ул. Юбилейная, д. 8. Имеются цеховые помещения общей площадью 600 кв. м, склад и офисный комплекс.

1.3. «Суперкастрюля» производит и продает кастрюли и пароварки с программным управлением, осуществляет их дальнейшее сервисное обслуживание. Производство является основным видом деятельности: его доля в выручке фирмы за последние два года в среднем составила 86%.

Структура доходов от реализации «Суперкастрюли» представлена в таблице.

Выручка от реализации	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
Суперкастрюль, тыс. руб.	4 000	5 000	6 000	7 000	8 000
	80%	71,5%	65,3%	61%	57,2%
Пароварок, тыс. руб.	500	1 000	2 000	3 000	4 000
	10%	14,25%	21,8%	26%	28,6%
Сервисного обслуживания оборудования, тыс. руб.	500	1 000	1 200	1 500	2 000
	10%	14,25%	13,1%	13%	14,3%
Итого, тыс. руб.	5 000	7 000	9 200	11 500	14 000
	100%	100%	100%	100%	100%

Чрезвычайные события

Если в текущем году произошли чрезвычайные события (пожар, авария, кража), то они должны быть упомянуты в Пояснительной записке с отражением размера прямого ущерба и расходов на ликвидацию последствий, а также сумм, полученных с виновных лиц или страховых компаний.

ПРИМЕР 14-5*продолжение*

1.4. В мае текущего года произошел пожар на складе материалов. В результате пожара нанесен ущерб имуществу фирмы в сумме 20 000 руб.

Сумму ущерба компенсировала страховая компания.

Деловая активность фирмы

В отношении деловой активности фирмы в Записке необходимо упомянуть о:

- наличии экспортных договоров (что косвенно подтверждает широту рынков сбыта);
- наличии известных клиентов, приобретающих продукцию, работы и услуги фирмы;
- участии фирмы в научно-исследовательских и опытно-конструкторских работах.

ПРИМЕР 14-5*продолжение*

1.5. ЗАО «Суперкастрюля» экспортирует 25% своей продукции. Покупателями продукции ЗАО в России являются известные торговые фирмы, такие, как...

Изменения в учетной политике

Согласно пункту 16 ПБУ 1/98 фирма может изменить учетную политику, если:

- поменялось законодательство России или нормативно-правовые акты по бухучету;
- разработан новый способ ведения бухгалтерского учета;
- изменились условия деятельности фирмы (например, она была реорганизована).

В Записке указываются те положения учетной политики на текущий год, которые отличаются от соответствующих положений за прошлый год, при условии что изменения в учетной политике существенно повлияли на бухгалтерскую отчетность. Должны быть также объяснены причины уже сделанных изменений в учетной политике и приведены сведения о планируемых изменениях в учетной политике на следующий год.

Раздел II. Изменения в учетной политике

ПРИМЕР 14-5*окончание*

2.1. В текущем году ЗАО «Суперкастрюля» перешло на использование метода ФИФО для определения себестоимости произведенной продукции. Ранее использовался метод ЛИФО. Переход вызван тем, что метод ЛИФО был запрещен в бухгалтерском учете. Таким обра-

зом, бухгалтерский и налоговый учет в этом элементе будут вестись по одинаковым правилам, что снизит трудоемкость учетного процесса в целом.

Финансовая деятельность

В данном разделе показывается динамика главных финансовых показателей фирмы за несколько лет (прибыль, расходы). Также характеризуется платежеспособность фирмы (наличие денежных средств, просроченной дебиторской и кредиторской задолженности). Здесь же содержится информация о распределении чистой прибыли компании.

Инвестиционная деятельность

В данном разделе содержится информация о наличии и структуре основных фондов и нематериальных активов, коэффициентах износа и обновления, а также динамика инвестиций в основные фонды за ряд лет. Следует указать, какие инвестиции и за счет каких источников планирует сделать фирма.

Информация о связанных сторонах

Информация о связанных сторонах включается в Пояснительную записку в виде отдельного раздела.

Согласно **п. 4 ПБУ 11/2008 связанными сторонами** считаются юридические или физические лица, способные оказать влияние на деятельность организации. Считается, что одна организация контролирует другую организацию, если она имеет право:

- распоряжаться (непосредственно или через принадлежащие ей дочерние общества) более чем 50% ее голосующих акций или уставного капитала;
- распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20% ее голосующих акций или уставного капитала и принимать те или иные решения в данной организации.

Операциями со связанными сторонами являются:

- приобретение (продажа) товаров (работ, услуг);
- приобретение (продажа) основных средств (других активов);
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных капиталах других организаций;
- другие операции.

В пояснительной записке приводится следующая информация о связанных сторонах:

- их перечень с полными наименованиями;
- характер взаимоотношений (контроль или оказание значительного влияния);
- виды проводимых операций;
- стоимостные и другие показатели вышеупомянутых операций, а также условия и сроки осуществления расчетов по этим операциям.

Информация об операциях со связанными сторонами должна раскрываться в разрезе групп связанных сторон (основных, дочерних, преобладающих или зависимых хозяйственных обществ). В отдельную группу выделяется основной управленческий персонал организации, в отношении которого раскрывается информация о долгосрочных и краткосрочных вознаграждениях, в том числе в виде опционов, пенсий и других аналогичных выплат.

СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

Общие положения

После того как финансовый год завершен, могут возникнуть особые обстоятельства, которые называют **событиями после отчетной даты**.

Есть два вида таких событий:

- 1) события, которые подтверждают те или иные факты, возникшие **на** отчетную дату;
- 2) события, которые подтверждают те или иные факты, возникшие **после** отчетной даты.

Примерный перечень событий как первого, так и второго вида есть в приложении к ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утвержденного приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н.

Если отчетность еще не была представлена заинтересованным лицам (учредителям, инвесторам, в налоговую инспекцию), то эти события должны быть в ней отражены. Причем тот факт, что они произошли уже после того, как финансовый год закончился (например, в январе или феврале), значения не имеет.

События, возникшие на отчетную дату

К таким событиям, в частности, относят: банкротство крупного должника фирмы, снижение стоимости ее активов (материалов, товаров, финансовых вложений), изменение суммы страхового возмещения, на которое фирма имеет право, и тд.

Эти события отражают в балансе, отчете о прибылях и убытках и других формах бухгалтерской отчетности. Данное правило действует, если события являются для фирмы существенными. Фирма может признать тот или иной показатель существенным, если:

- его нераскрытие может повлиять на решения владельцев фирмы, которые принимаются на основе данных бухгалтерской отчетности (например, о выплате дивидендов);
- его удельный вес в общей сумме соответствующих данных составляет не меньше 5%.

События первого вида должны быть отражены в учете и отчетности дважды:

- на 31 декабря прошедшего года;
- на ту дату, когда они фактически произошли.

ПРИМЕР 14-6

*События,
возникшие на
отчетную дату*

В текущем году ЗАО «Суперкастрюля» реализовало продукцию ЗАО «Луч» на сумму 20 млн руб. Для упрощения примера предположим, что продукция не облагается НДС. На конец текущего года товары так и не были оплачены.

30 января следующего года (то есть до утверждения и сдачи отчетности) ЗАО «Луч» было признано банкротом.

Этот долг является для «Суперкастрюли» существенным и признан событием на Отчетную дату, а потому бухгалтер «Суперкастрюли» должен отразить его такими проводками:

31 декабря текущего года	
Дебет 91-2	Кредит 62
20 млн руб.	списана дебиторская задолженность «Луча»
30 января следующего года	
Дебет 91-2	Кредит 62
(20 млн руб.)	сторнирована сумма дебиторской задолженности, признанная ранее событием после отчетной даты
Дебет 91-2	Кредит 62
20 млн руб.	дебиторская задолженность «Луча» на основании решения суда учтена в составе прочих расходов

События, возникшие после отчетной даты

К таким событиям, в частности, относятся:

- реконструкция или планируемая реконструкция основных средств;
- крупная сделка по покупке или продаже основных средств и ценных бумаг;
- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть имущества фирмы;
- завершение той или иной основной деятельности фирмы;
- значительное снижение стоимости основных средств;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют.

Такие события в балансе, отчете о прибылях и убытках и других формах бухгалтерской отчетности прошедшего года не отражают. Поэтому, если они возникли, никаких записей в бухгалтерском учете прошлого года делать не нужно.

Эти события отражают в учете той датой, когда они фактически произошли (то есть уже в текущем году). Бухгалтеру достаточно лишь указать эти события в Пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности. В ней, в частности, записывают:

- 1) характер события после отчетной даты (пожар, снижение стоимости основных средств и т.д.);
- 2) сумму, в которую оно оценивается.

ПРИМЕР 14.7

*События,
возникшие после
отчетной даты*

20 февраля текущего года в результате наводнения была уничтожена основная часть материальных ценностей и товаров, которые находились на складе ЗАО «Суперкастрыюля».

Факт признается событием после отчетной даты, которое необходимо упомянуть в Пояснительной записке к отчетности за прошлый год. Никаких исправлений в отчетность прошлого года вносить не нужно.

Бухгалтер «Суперкастрыюли» должен списать уничтоженные материалы в отчетном периоде, когда произошло наводнение, то есть в феврале текущего года.

ТЕРМИНОЛОГИЯ

Аффилированные лица — лица, способные оказывать влияние на деятельность фирмы.

Пояснительная записка к отчетности — дополнительные сведения о деятельности фирмы, излагаемые в произвольной форме, предоставляемые в составе бухгалтерской отчетности.

Приложение к бухгалтерскому балансу.— форма № 5, которая детализирует показатели некоторых статей самого баланса.

События, возникшие после отчетной даты, — данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годовой бухгалтерской отчетности (31 декабря), но до даты ее представления, без знания о котором пользователи не смогут достоверно оценить положение фирмы на отчетную дату.

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н;
- Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98, утвержденное приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утвержденное приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н;
- Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98, утвержденное приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ, ЗАДАЧИ

ЗАДАЧА 14-1

Цель: научиться различать события на отчетную дату и после отчетной даты

Требуется: разделить приведенные ниже события на:

- события, существовавшие на отчетную дату,
 - события, возникшие после отчетной даты.
- 1) принятие решения о реорганизации предприятия;
 - 2) обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период;
 - 3) уход президента компании со своего поста;
 - 4) реконструкция или планируемая реконструкция;
 - 5) получение от страховой организации материалов, уточняющих размеры страхового возмещения, по которому, по состоянию на отчетную дату, велись переговоры;
 - 6) принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
 - 7) крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;
 - 8) объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;
 - 9) произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;
 - 10) пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов предприятия;
 - 11) прекращение существенной части основной деятельности организации, которое нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;
 - 12) существенное снижение стоимости основных средств, которое имело место после отчетной даты;
 - 13) непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
 - 14) продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;
 - 15) действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

ЗАДАЧА 1-1

1. Баланс ЗАО «Пончик» на 1 января текущего года (руб.)

<i>Основное средство:</i>	
пончиковый агрегат	250 000
<i>Текущие активы:</i>	
материалы	10 000
авансы выданные (предоплата аренды)	120 000
расходы будущих периодов (предоплата страховки)	24 000
Денежные средства	596 000
<i>Всего активов:</i>	1 000 000
Сумма средств, инвестированных собственником в бизнес	1 000 000

Почему аренда показывается как «авансы выданные», а страховка как «расходы будущих периодов»? Страховой полис уже куплен, то есть расход произведен, но пользоваться полисом можно в течение года (отсюда не просто расход, а «расход будущих периодов»). Напротив, арендного расхода еще как такового нет, есть только платеж арендодателю, то есть задолженность арендодателя перед фирмой. Например, если вы купите абонемент в спортзал на 3 месяца, то это будет расход будущих периодов, а если переведете авансом платеж за коммунальные услуги за 3 месяца вперед, то это будет авансом выданным.

2. Амортизация агрегата (руб.):

Стоимость приобретения	250 000
Минус: предполагаемая стоимость продажи	(10 000)
Равно: амортизируемая стоимость	240 000
Разделить на срок эксплуатации	5 лет
Равно: годовая амортизация	48 000

3. Классификация расходов

К переменным расходам относятся стоимость упаковки, сырья и материалов. Остальные расходы относятся к условно-постоянным.

4. Минимальная цена реализации

Цена \times 10 000 штук проданных упаковок в месяц = всем расходам.

Переменные расходы (на 10 000 упаковок) равны (руб.):

Стоимость упаковки ($10\,000 \times 1$ руб.)	10 000
Стоимость сырья и материалов ($10\,000 \times 6$ руб.)	60 000
Всего переменных расходов на 10 000 упаковок	70 000

Условно-постоянные расходы за 1 месяц равны (руб.):

Страховая премия	2 000 (24 000 / 12)
Аренда за месяц	10 000 (120 000 / 12)
Амортизация агрегата	4 000 (48 000 / 12)
Зарплата персонала	50 000
Электроэнергия	10 000
Прочие коммунальные услуги	5 000
Техобслуживание пончикового агрегата	5 000
Всего условно-постоянных расходов за 1 месяц	86 000.

Сумма условно-постоянных и переменных расходов составляет 156 000 руб. Если разделить эту цифру на 10 000 (упаковок), то получим 15 руб. 60 коп. Таким образом, при цене 15 руб. 60 коп. ЗАО покроет все свои расходы, исходя из объема продаж 10 000 упаковок в месяц.

5. Движение денежных средств (руб.)

Остаток денежных средств на 1 января	596 000
Плюс (поступления в денежной форме):	
выручка от продажи пончиков за год	1 800 000 ($10\,000$ упаковок \times \times 12 месяцев \times 15 руб.)
Минус (расходы в денежной форме):	
новая страховая премия	(24 000)

аренда за месяц	(120 000)
амортизация агрегата (это не денежный расход)	0
зарплата персонала за год	(600 000)
электроэнергия за год	(120 000)
прочие коммунальные услуги за год	(60 000)
техобслуживание пончикового агрегата за год	(60 000)
сырье и материалы (120 000 упаковок × 6 руб.)	(720 000)
стоимость упаковки*	(110 000)
<i>Всего расходов:</i>	(1 814 000)
Остаток денежных средств на 31 декабря (596 000 + 1 800 000 – 1 814 000)	582 000
* Подразумевается, что был также израсходован запас упаковки на начало периода.	

ЗАДАЧА 1-2

1. Баланс фирмы «Дон Педро» на 1 декабря текущего года (евро)

<i>Основное средство:</i>	
оборудование для подъемника	1 500 000
<i>Текущие активы (по видам активов):</i>	
материалы	10 000
предоплата аренды	120 000
<i>Расходы будущих периодов:</i>	
предоплата страховки	50 000
предоплата рекламы	5 000
Денежные средства	100 000
<i>Всего активов:</i>	
Сумма средств, инвестированных собственником в бизнес	1 785 000

2. Амортизация оборудования (евро)

Стоимость приобретения	1 500 000
Минус: предполагаемая стоимость продажи	(100 000)
Равно: амортизируемая стоимость	1 400 000
Разделить на срок эксплуатации	7 лет
Равно: годовая амортизация	200 000

3. Классификация расходов

К переменным расходам относятся стоимость карточки, электроэнергия, зарплата службам спасения и мониторинга. Остальные расходы относятся к условно-постоянным.

4. Точка нулевой прибыли

В точке нулевой прибыли выручка от продаж будет равна сумме всех расходов бизнеса. Точку нулевой прибыли можно рассчитать исходя из минимального количества туристов, которые должны воспользоваться подъемником, чтобы окупить его.

Рассмотрим вначале переменные затраты на 1 туриста. Это:

Стоимость карточки	0,5 евро
Электричество	6 евро (3000 евро / 500 человек)
Переменная зарплата	4 евро (2000 евро / 500 человек)
Всего переменных затрат на 1 туриста	10,5 евро

Это значит, что одна карточка, которая стоит 30 евро, покрывает 10,5 евро переменных затрат, а 19,5 евро остаются на покрытие условно-постоянных затрат.

Условно-постоянные расходы на 1 сезон составляют (евро):

Амортизация оборудования	200 000
Страхование оборудования	50 000
Аренда офиса	120 000
Реклама	5 000
Постоянная зарплата персонала	80 000
Ремонт и профилактические работы	30 000
Всего условно-постоянных расходов	485 000

Точка нулевой прибыли: $485\,000 / 19,5 \text{ г} = 24\,872$ человека, или 50 дней эксплуатации за сезон.

5. Движение денежных средств (евро)

Остаток денежных средств на 1 декабря	100 000
Плюс (поступления в денежной форме):	
выручка от продажи карточек за сезон	675 000 (45 дней × × 500 × 30)
Минус (расходы в денежной форме):	
страховка оборудования (уже оплачено)	0
аренда офиса (уже оплачено)	0
амортизация оборудования (не денежный расход)	0
постоянная зарплата персонала за год	(80 000)
ремонт и профилактика за сезон	(30 000)
электроэнергия (45 дней × 3 000)	(135 000)
переменная зарплата (45 дней × 2000)	(90 000)
карточки (45 дней × 500 — 20 000 уже напечатанных) × 0,5 евро	(1 250)
Всего расходов:	(336 250)
Равно: остаток денежных средств на 1 апреля	438 750

Денежные средства компании возросли, но при этом точка нулевой прибыли не была достигнута. Это объясняется тем, что часть расходов, учтенных при расчете точки нулевой прибыли, не имела денежной формы (амортизация) или уже была оплачена (страховка, аренда, реклама).

ЗАДАЧА 2-1

Объект относится к категории активов, если он отвечает следующим условиям:

- используется или может быть использован организацией;
- содержит будущую экономическую выгоду для организации;
- имеет стоимостную оценку.

ЗАДАЧА 2-2

Вложенные средства могут потерять как кредиторы, так и собственники. Однако при ликвидации фирмы кредиторы имеют приоритетное право на активы фирмы. То есть сначала будут удовлетворены требования кредиторов и только потом — собственников.

ЗАДАЧА 2-3

Активы:

- 1) земельные участки;
- 2) машины и оборудование;
- 4) запасы материалов;

- 5) лицензия на деятельность сроком на 4 года;
- 6) незавершенное производство;
- 7) денежные средства;
- 9) акции и вложения в другие предприятия;
- 11) задолженность покупателей за отгруженную им продукцию;
- 12) авансовые платежи поставщикам товарно-материальных ценностей;
- 14) расходы будущих периодов;
- 15) товары.

Основные средства	Материалы	Готовая продукция
Телега с дугой	Теленок, овечки, баран	Жаворонки в тесте
Кочерга (если ее срок службы более года)	Метла (если ее срок службы менее года)	Торты
Стулья и столы		Десерт
		Супы

Активы	Капитал	Обязательства
Долги покупателей перед предприятием	Уставный капитал	Долги предприятия своим поставщикам материалов
Авансы, выданные поставщикам		Задолженность по авансам, полученным от покупателей под будущие поставки
Основные средства		Задолженность предприятия бюджету по налогам
Материалы		Задолженность по кредиту от банка
Денежные средства		Задолженность по НДС перед бюджетом
		Задолженность по собственным облигациям со сроком погашения 20 лет
		Задолженность по заработной плате своим работникам

ЗАДАЧА 2-6

Активы		Капитал и обязательства	
Внеоборотные (долгосрочные)			
Основные средства		Капитал	
Земля под пасеку 5 × 6 га	20 000	Уставный капитал фермы	20 000

Активы		Капитал и обязательства	
Улья ручной работы из коры	13 000		
Бидон для сбора меда	10 000		
Грабли модернизированные	1 500		
<i>Краткосрочные обязательства</i>			
Нематериальные активы		Кредиторы	
Метод Пуха по разведению пчел	5 000	Задолженность Тигре	20 000
		Краткосрочные заемные средства	
		Заем у Кролика на 6 мес.	10 000
Оборотные (краткосрочные)		Долгосрочные обязательства	
Запасы		Долгосрочные заемные средства	
Спецодежда для сбора меда	10 500	Кредит от банка на 3 года	30 000
Сладкий раствор для пчел	6 500		
Семена клевера	5 000		
Дебиторы			
Задолженность осли Иа за мед	5 000		
Предоплата за аренду офиса	2 500		
Денежные средства			
Монеты в свинье-копилке	1 000		
Итого	80 000	Итого	80 000

ЗАДАЧА 2-7

№	Наименование активов и их источников	Тип актива, капитала или обязательства
1	Долг поставщика за перечисленный ему аванс	дебиторская задолженность
2	Задолженность перед покупателем по полученному от него авансу	кредиторская задолженность
3	Грузовик	основное средство
4	Предоплата за рекламу продукции на год вперед	расход будущих периодов
5	Станки в цехах	основные средства

№	Наименование активов и их источников	Тип актива, капитала или обязательства
6	Масло машинное	материал
7	Ящики для упаковки готовой продукции	материал
8	Акции РАО «Газпром»	финансовые вложения
9	Задолженность перед ООО «Гладиатор»	кредиторская задолженность
10	Покупные полуфабрикаты	материалы
11	Задолженность перед персоналом	кредиторская задолженность
12	Стол письменный стоимостью 12 000 руб. каждый*	основные средства
13	Вычислительная техника	основные средства
14	Строящееся здание нового цеха	незавершенное строительство
15	Смазочные материалы	материалы
16	Уставный капитал	капитал
17	Сборочные линии	основные средства
18	Топливо	материалы
19	Незавершенные детали станков, выпускаемых заводом	незавершенное производство
20	Краткосрочные облигации Сбербанка	финансовые вложения
21	Наличные деньги в кассе	денежные средства
22	Задолженность по отчислениям в Фонд социального страхования	кредиторская задолженность
23	Молотки (срок эксплуатации 8 месяцев)	материалы
24	Металлолом от разборки списанных станков	материалы
25	Микроавтобус	основное средство
26	Долгосрочный кредит банка для строительства нового здания дирекции	долгосрочные кредиты
27	Денежные средства на расчетном счете	денежные средства
28	Станки и установки, изготовленные заводом и предназначенные для реализации	готовая продукция
* Относятся к основным средствам, поскольку служат более года, но могут быть списаны в расходы в момент ввода в эксплуатацию.		

№	Наименование активов и их источников	Тип актива, капитала или обязательства
29	Исключительное право на использование изобретения	нематериальный актив
30	Задолженность поставщику материалов	кредиторская задолженность
31	Задолженность бюджету по налогу на прибыль	кредиторская задолженность
32	Детали для ремонта оборудования	материалы
33	Задолженность по займу, полученному от другого предприятия на 6 месяцев	краткосрочный заем
34	Сверла (срок службы меньше года)	материалы
35	Спецодежда (срок службы меньше года)	материалы
36	Задолженность покупателей за отгруженные им станки	дебиторская задолженность

ЗАДАЧА 3-1

Актив	Сумма, сольдо
Точильный станок	
Стоимость приобретения	100 000
Затраты на доставку	20 000
Проценты за кредит, начисленные до ввода станка в эксплуатацию	0
Первоначальная стоимость станка	120 000
Остаточная стоимость станка	60 000 (120 000 – 60 000)
Текущая балансовая оценка станка. Рыночная стоимость станка игнорируется за исключением случая, когда фирма решит провести переоценку станка по рыночной стоимости)	60 000
Земельный участок	
Стоимость приобретения	3 млн
Услуги, связанные с поиском участка	500 000
Юридическое оформление	200 000
Первоначальная стоимость участка	3,7 млн
Оценка участка через два года (земельные участки не амортизируются и не переоцениваются)	3,7 млн

Продолжение таблицы

Актив	Сумма, сольдо
Золотой ключик	
Стоимость приобретения	42 млн
Юридическое оформление	3 млн
Первоначальная стоимость нематериального актива	45 млн
Амортизация за год	9 млн
Оценка золотого ключика через два года	27 млн (45 млн – 18 млн)

ЗАДАЧА 3-2

Актив	Сумма, сольдо
<i>Основные средства:</i>	
здание парикмахерской	200 000
парикмахерские принадлежности и инвентарь	12 000
<i>Нематериальные активы:</i>	
запатентованные способы укладки, завивки волос	50 000
<i>Оборотные активы:</i>	
косметические средства (краски, шампуни, лаки)	28 000
деньги	130 000
Итого	420 000
Пассив	
Уставный капитал	320 000
Заемные средства (кредит банка)	100 000
Итого	420 000

ЗАДАЧА 3-3

Наименование активов и их источников	Тип актива, капитала или обязательства
Три корочки хлеба	материалы
Кувшин, в который можно кидать куриные кости	основное средство (если срок службы более года)
Золотой ключик	нематериальный актив
Точильный станок папы Карло	основное средство

Стоимость вышеперечисленного имущества, вносимого Бура-
тино в качестве вноса в уставный капитал, должна быть со-
гласована между всеми акционерами. Кроме того, если эта
стоимость превысит законодательно установленную величину,
она должна быть подтверждена независимым оценщиком.

ЗАДАЧА 3-4

Актив	Сумма, сольдо
Внеоборотные активы:	
<i>Нематериальные активы</i>	
способы окраски волос	50 000
деловая репутация	180 000
<i>Основные средства</i>	
здание	200 000
мебель и оборудование	100 000
инвентарь	12 000
Оборотные активы:	
косметические средства (краски, шампуни, лаки)	28 000
деньги	530 000
Итого	1 100 000
Пассив	
Уставный капитал	1 000 000
Заемные средства (кредит банка)	100 000
Итого	1 100 000

ЗАДАЧА 3-5

После переоценки	Сумма, сольдо
Новая стоимость здания	400 000
Новая амортизация здания	40 000
Новая стоимость здания в балансе	360 000
Новая стоимость токарного станка	50 000
Новая амортизация станка	5 000
Новая стоимость станка в балансе	45 000
Прирост добавочного капитала в связи с переоценкой здания	180 000
Уменьшение добавочного капитала из-за пере- оценки станка	(45 000)
Итого — чистый прирост добавочного капитала	135 000

ЗАДАЧА 3-6

	Сумма, руб.
Стоимость трактора	41 300
Минус НДС	(6 300)
Плюс замена шин*	2 596
Минус НДС	(396)
Плюс регулировка мотора*	2 800
Стоимость, подлежащая амортизации	40 000

* Данные затраты необходимы для приведения трактора в состояние пригодности к использованию. Бензин учитывается как топливо в составе оборотных активов.

Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем ввода трактора в эксплуатацию, то есть с апреля. Общий срок эксплуатации трактора (7 лет) уменьшается на срок его фактической эксплуатации у прежнего владельца (2 года) и равняется 5 годам или 60 месяцам.

Амортизация за период апрель—декабрь текущего года составит: $40\,000 \text{ руб.} \times 9 \text{ месяцев} / 60 \text{ месяцев} = 6000 \text{ руб.}$

ЗАДАЧА 3-7

Независимо от выбранного метода амортизация рассчитывается начиная с января текущего года.

	Сумма, руб.
Линейный метод	
Ежегодная сумма амортизационных отчислений	40 000 (200 000 / 5)
Метод уменьшаемого остатка	
Первый год	$40\,000 = (200\,000 / 5)$
Второй год	$32\,000 = (200\,000 - 40\,000) / 5$
Третий год	$25\,600 = (200\,000 - 40\,000 - 32\,000) / 5$
Четвертый год	$20\,480 = (200\,000 - 40\,000 - 32\,000 - 25\,600) / 5$
Пятый год	$16\,384 (200\,000 - 40\,000 - 32\,000 - 25\,600 - 20\,480) / 5$

	Сумма, руб.
Недоамортизированная остаточная стоимость на конец пятого года (при списании основного средства эта стоимость списывается на убыток от списания средства)	65 536
Метод списания по сумме чисел лет полезного использования	
Первый год	$66\,667 = 200\,000 \times 5 / (5 + 4 + 3 + 2 + 1)$
Второй год	$53\,333 = 200\,000 \times 4 / 15$
Третий год	$40\,000 = 200\,000 \times 3 / 15$
Четвертый год	$26\,667 = 200\,000 \times 2 / 15$
Пятый год	$13\,333 = 200\,000 \times 1 / 15$
Метод списания пропорционально объему выпущенной продукции	
Первый год	$60\,000 = 200\,000 \times 30\%$
Второй год	$50\,000 = 200\,000 \times 25\%$
Третий год	$50\,000 = 200\,000 \times 25\%$
Четвертый год	$30\,000 = 200\,000 \times 15\%$
Пятый год	$10\,000 = 200\,000 \times 5\%$

ЗАДАЧА 3-8

- При хозяйственном способе строительство ведет сама фирма, при подрядном — приглашенные строительные организации (подрядчики).
- В составе незавершенного строительства отражаются:
 - затраты на покупку основных средств, которые не введены в эксплуатацию по состоянию на балансовую дату;
 - затраты на покупку нематериальных активов, еще не принятых к учету (например, находящихся в стадии регистрации);
 - затраты на покупку оборудования, требующего монтажа;
 - затраты на покупку оборудования, переданного в монтаж, но несмонтированного;
 - затраты по незаконченному капитальному строительству;
 - затраты по законченным объектам капитального строительства, которые не прошли государственную регистрацию;
 - суммы авансов, выданных застройщику, а также другие авансовые платежи на капитальные вложения;

- затраты на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, которые не завершены.
- 3. Строительный объект отражается как основное средство после его ввода в эксплуатацию и получения государственной регистрации на объект.
- 4. Оборудование, не введенное в эксплуатацию, отражается в графе «Незавершенное строительство», поскольку правила бухгалтерского учета требуют, чтобы оборудование было введено в эксплуатацию для его отражения на счете «Основные средства».
- 5. Под оборудованием, требующим монтажа, понимается оборудование, которое вводят в эксплуатацию только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, полу, межэтажным перекрытиям и другим конструктивным элементам здания.
- 6. Авансовые платежи застройщикам отражаются как незавершенное строительство, поскольку предполагается, что на данные суммы будут выполнены строительные работы, которые войдут в стоимость строящегося объекта.

ЗАДАЧА 3-9

1. Оценка акций в балансе:

- акции ОАО «Газпром» — 120 000 руб.- (100 000 + 5000 + 15 000) — отражаются по стоимости приобретения. Превышение рыночной стоимости над первоначальной стоимостью акций игнорируется;
- акции ОАО «ЛУКОЙЛ» — 310 000 руб. — отражаются по текущей рыночной стоимости, которая меньше первоначальной стоимости акций — 365 000 руб.;
- акции ЗАО «Бременские музыканты» — 530 000 руб. — отражаются по первоначальной стоимости. Понижение рыночной цены относительно данной стоимости не учитывается, так как эти акции не котируются на рынке.

2. Оценка займа в балансе

ЗАО «Винни-Пятачок» должно отразить в балансе, составленном на конец года, сумму предоставленного займа (100 000 руб.) вместе с начисленными за полгода процентами (5000 руб.). Таким образом, данный заем будет отражен в разделе «Долгосрочные финансовые вложения» в сумме 105 000 руб.

ЗАДАЧА 4-1

а) метод ФИФО

Себестоимость проданных товаров	$15\,200 \text{ руб.} = (40 \times 100 + 80 \times 110 + 20 \times 120)$
Себестоимость остатка	$32\,400 \text{ руб.} = (140 \times 120 + 120 \times 130)$

б) метод средней стоимости

Всего имелось 400 банок $(40 + 80 + 160 + 120)$ общей стоимостью 47 600 руб. $(40 \times 100 + 80 \times 110 + 160 \times 120 + 120 \times 130)$.

Средняя стоимость одной банки	$119 \text{ руб.} = (47\,600 / 400)$
Себестоимость проданных банок	$16\,660 \text{ руб.} = (140 \times 119)$
Себестоимость остатка	$30\,940 \text{ руб.} = (260 \times 119)$

ЗАДАЧА 4-2

Показатели	На складе материалов	В незавершенном производстве	Брак	На складе готовой продукции
Мед	60 кг	90 кг	10 кг	340 кг
Стоимость меда по ФИФО	$60 \times 150 = 9\,000 \text{ руб.}$	$90 \times 150 = 13\,500 \text{ руб.}$	$10 \times 120 = 1\,200 \text{ руб.}$	$62\,500 - 1\,200 - 13\,500 - 9\,000 = 38\,800 \text{ руб.}$
Стоимость меда по средней себестоимости	$60 \times 125 = 7\,500 \text{ руб.}$	$90 \times 125 = 11\,250 \text{ руб.}$	$10 \times 125 = 1\,250 \text{ руб.}$	$340 \times 125 = 42\,500 \text{ руб.}$
Прочие расходы				
Банки	$120 \times 20 = 2\,400 \text{ руб.}$	$180 \times 20 = 3\,600 \text{ руб.}$	$20 \times 20 = 400 \text{ руб.}$	$680 \times 20 = 13\,600 \text{ руб.}$
Этикетки	$200 \times 1 = 200 \text{ руб.}$	$100 \times 1 = 100 \text{ руб.}$	$20 \times 1 = 20 \text{ руб.}$	$680 \times 1 = 680 \text{ руб.}$
Крышки	$220 \times 3 = 660 \text{ руб.}$	$80 \times 3 = 240 \text{ руб.}$	$20 \times 3 = 60 \text{ руб.}$	$680 \times 3 = 2\,040 \text{ руб.}$

Средняя себестоимость одного килограмма меда (125 руб.) рассчитана как частное от деления общей стоимости приобретенного меда (62 500 руб.) на количество килограммов (500).

ЗАДАЧА 4-3

Резерв рассчитывается по каждому дебитору:

«Электрофлот»	$32 = 100 \times 2\% + 300 \times 10\%$
«Партия»	$20 = 200 \times 2\% + 400 \times 4\%$
«М-Видео»	$100 = 600 \times 10\% + 200 \times 20\%$
«Эльдорадо»	$20 = 500 \times 4\%$
Всего	172

**КОНТРОЛЬНЫЙ
ВОПРОС 5-1**

Отражение в балансе операций химчистки Аль-Ад-Дина (в динарах):

№	Основные средства	Материалы	Расходы будущих периодов	Финансовые вложения	Авансы выданные	Денежные средства	Капитал	Доходы	Расходы
1						6000	6000		
2		500				(500)			
3	1400					(1400)			
4			400			(400)			
5			(100) списаны расклеенные плакаты			(50)			(100) (50)
6					2400	(2400)			
7	(50)	(150)			(200) списана аренда за первый месяц	800		800	(200) (50) (150)
8					600	(600)			
9	(50)	(250)			(200) списана аренда за второй месяц	1 200		1200	(200) (50) (250)
10			(200) списаны расклеенные плакаты			(100)			(200) (100)
11				450		(450)			
12		400			(400)				
13				500		(500)			
Итого	1 300	500	100	950	2 200	1 600	6 000	2 000	(1 350)

ЗАДАЧА 5-1

Актив	Сумма, сольдо
<i>Внеоборотные активы</i>	
Основные средства	130 000 (50 000 + 80 000)
<i>Оборотные активы</i>	
Денежные средства	20 000
Итого	150 000
Пассив	
Уставный капитал	150 000
Итого	150 000

ЗАДАЧА 5-2

Актив	Сумма, сольдо
<i>Внеоборотные активы</i>	
Основные средства	130 000
<i>Оборотные активы</i>	
Денежные средства	200 000
Итого	330 000
Пассив	
Уставный капитал	150 000
Нераспределенная прибыль	180 000
Итого	330 000

ЗАДАЧА 5-3

Актив	Сумма, сольдо
<i>Внеоборотные активы</i>	
Основные средства	130 000
<i>Оборотные активы</i>	
Денежные средства	50 000 (200 000 – 150 000)
Итого	180 000
Пассив	
Уставный капитал	150 000
Собственные акции, выкупленные у акционеров	(150 000)
Нераспределенная прибыль	180 000
Итого	180 000

Вариант 1. Баланс аналогичен балансу в задаче 5.2.

Вариант 2:

Актив	Сумма, сольдо
<i>Внеоборотные активы</i>	
Основные средства	130 000
<i>Оборотные активы</i>	
Денежные средства	100 000 (50 000 + 50 000)
Итого	230 000
Пассив	
Уставный капитал	150 000
Нераспределенная прибыль	80 000 (180 000 – 100 000)
Итого	230 000

Примечание. Поскольку общество покупает акции за 150 000 сольдо, а продает их за 50 000, то полученный убыток (100 000 сольдо) уменьшает величину нераспределенной прибыли.

Вариант 3:

Актив	Сумма, сольдо
<i>Внеоборотные активы</i>	
Основные средства	130 000
<i>Оборотные активы</i>	
Денежные средства	50 000
Итого	180 000
Пассив	
Уставный капитал	100 000 (150 000 — 50 000)
Нераспределенная прибыль	80 000 (180 000 — 100 000)
Итого	180 000

Примечание. При аннулировании акций лисы происходит уменьшение уставного капитала (150 000 — 50 000), убыток из-за превышения цены выкупа над номиналом уменьшает нераспределенную прибыль.

ЗАДАЧА 5-5

Изменения в статьях баланса после переоценки:

Актив	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	+14 600 (15 000 — 400)
Пассив	
Добавочный капитал	+14 600

Примечание: Стоимость здания будет переоценена в 40 млн руб., его износ — в 10 млн руб. Остаточная стоимость здания после переоценки увеличится на 15 млн руб. (30 - 15), стоимость оборудования будет переоценена в 0,5 млн руб., а его износ — в 0,1 млн руб. Остаточная стоимость оборудования после переоценки уменьшится на 0,4 млн руб.

ЗАДАЧА 5-6

При продаже здания сумма его переоценки (15 млн руб.) должна быть списана из статьи баланса «Добавочный капитал» на статью «Нераспределенная прибыль». В разделе «Добавочный капитал» останется -400 тыс. руб. — отрицательная переоценка оборудования.

Поскольку добавочный капитал не может быть отрицательным, эта сумма также будет перенесена в статью «Нераспределенная прибыль/убыток», но со знаком минус, а в статье «Добавочный капитал» будет показан 0.

В итоге в статье «Нераспределенная прибыль» будет отражена сумма 14,6 млн руб.

ЗАДАЧА 5-7

Максимальная сумма дивидендов к выплате может составить 150 монет, то есть величину нераспределенной прибыли.

ЗАДАЧА 5-8

Актив	Сумма, тыс. руб.
<i>Оборотные активы</i>	
Готовая продукция	10
Денежные средства	100
Итого	110
Пассив	
Уставный капитал	200
Непокрытый убыток	(90) (150 — 100 — 50 — 90)
Итого	110

ЗАДАЧА 5-9

Баланс до решения акционеров о переводе прибыли в резервный фонд выглядел следующим образом:

Пассив	Сумма, тыс. руб.
Нераспределенная прибыль	10 000

Баланс после решения акционеров о переводе прибыли в резервный фонд преобразился:

Пассив	Сумма, тыс. руб.
Нераспределенная прибыль	7 000
Резервный фонд	3 000

Теперь акционеры могут получить в виде дивидендов только 7 млн руб. (максимум).

ЗАДАЧА 5-10

а) Отражение операций в балансе химчистки Аль-Ад-Дина:

№	Основные средства	Материалы	Расходы будущих периодов	Финансовые вложения	Дебиторы (авансы выданные)	НДС по приобретенным ценностям	Денежные средства	Капитал	НДС с выручки	Доходы	Расходы
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1							6 000	6000			
2		500				90	(590)				
3	1 400					252	(1 652)				
4			400			72	(472)				
5			(100)			9	(59)				(100) (50)
6					2832		(2 832)				
7	(50)	(150)			(236)	36	944		144	800	(150) (50) (200)
8					708		(708)				
9	(50)	(250)			(236)	36	1416		216	1200	(250) (50) (200)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
10			(200)			18	(118)				(200) (100)
11				450			(450)				
12		400			(472)	72					
13				500			(500)				
Итого	1300	500	100	950	2596	585	979	6000	360	2000	(1350)

б) Расчет суммы «входного» НДС к вычету из бюджета (в динарах)

Входящий НДС по приобретенным основным средствам, материалам, работам и услугам подлежит к вычету из бюджета при двух основных условиях, а именно:

- 1) основное средство, материал (работа, услуга) приняты к учету в качестве таковых;
- 2) основное средство, материал (работа, услуга) должны быть использованы для операций, облагаемых НДС.

Требование об оплате приобретаемых ресурсов в качестве условия принятия входящего НДС к вычету отменено с 1 января 2006 года.

Номер операции	Сумма НДС в полученном материале (услуге)	НДС к вычету (перенос в дебиторскую задолженность бюджета)	НДС, остающийся в статье «НДС по приобретенным ценностям»
1) НДС по приобретенным материалам	90 (все материалы отражены в учете)	90 (весь НДС ставится к зачету)	0 (в этом разделе баланса ничего не остается)
2) НДС по приобретенным основным средствам	252 (основные средства поставлены на учет)	252 (весь НДС ставится к зачету)	0
3) НДС по рекламным плакатам	72 (плакаты приняты к учету в качестве расходов будущих периодов)	72 (весь НДС ставится к зачету)	0
4) НДС по расклейке плакатов	9 (услуги учтены как расходы)	9 (весь НДС поставлен в зачет)	0
5) Аванс за аренду	0 (аванс отражает только задолженность, расхода у фирмы еще нет)	0	0

Номер операции	Сумма НДС в полученном материале (услуге)	НДС к вычету (перенос в дебиторскую задолженность бюджета)	НДС, остающийся в статье «НДС по приобретенным ценностям»
6) Арендная плата за первый месяц списана в расход	36 (в учете признан расход за первый месяц 236, из них 36 — НДС)	36	0
7) Аванс за материалы	0 (аналогично операции № 5)	0	0
8) Арендная плата за второй месяц списана в расход	36 (аналогично операции № 6)	36	0
9) НДС по расклейке плакатов	18 (аналогично операции № 5)	18	0
10) НДС по полученным материалам	72 (получены материалы на сумму 472, из них 72 — НДС)	72	0
Итого:		585	

Таким образом, весь НДС по приобретенным основным средствам, материалам, работам и услугам должен быть списан из раздела баланса «НДС по приобретенным ценностям» в раздел баланса «Дебиторская задолженность» (то есть бюджет выступает в качестве дебитора перед фирмой).

Однако сумма НДС к вычету из бюджета уменьшается на сумму НДС с выручки и становится равной 225 динаров (585 - 360).

в) Баланс химчистки Аль-Ад-Дина на конец второго месяца (в динарах):

Актив	Сумма, динар
<i>Внеоборотные активы</i>	
Основные средства	1 300
Долгосрочные финансовые вложения	500
<i>Оборотные активы</i>	
Материалы	500
Расходы будущих периодов	100

Продолжение таблицы

Актив	Сумма, динар
Краткосрочные финансовые вложения:	450
Дебиторская задолженность:	
авансы выданные	2 596
задолженность бюджета по НДС	225
Денежные средства	979
Итого	6 650
Пассив	
Уставный капитал	6 000
Нераспределенная прибыль	650 (выручка 2 360 — 360 НДС — расходы 1 350)
Итого	6 650

ЗАДАЧА 6-1

Полученный кредит в балансе компании "Суперкастриля" составленном на конец года, будет отражен так:

Пассив	Сумма, тыс. руб.
Долгосрочные обязательства	
Займы и кредиты	1 042,5

Сумма кредита увеличивается на сумму процентов за последний квартал, поскольку проценты за I—III кварталы уже выплачены по состоянию на конец года.

ЗАДАЧА 6-2

Отражение задолженности по облигационному займу в балансе ЗАО «Суперкастриля», составленном на конец года:

Пассив	Сумма, тыс. руб.
Долгосрочные обязательства	
Займы и кредиты	1 200

ЗАДАЧА 6-3

1. Кредиторская задолженность. Прочие кредиторы.
2. Кредиторская задолженность. Задолженность по налогам и сборам.
3. Кредиторская задолженность перед участниками по выплатам доходов.
4. Кредиторская задолженность. Поставщики и подрядчики.

5. Кредиторская задолженность. Задолженность перед персоналом.
6. Кредиторская задолженность. Задолженность перед государственными и внебюджетными фондами.
7. Кредиторская задолженность. Задолженность по налогам и сборам.
8. Кредиторская задолженность. Прочие кредиторы.
9. Кредиторская задолженность. Прочие кредиторы.
10. Краткосрочные обязательства. Займы и кредиты.

ЗАДАЧА 6-4

Сумма в статье баланса «Доходы будущих периодов» по состоянию на:

Дата	Сумма, тыс. руб.
1 февраля	2 800 (600 + 2200)
1 апреля	1 800
1 июля	1 200

ЗАДАЧА 6-5

Баланс, составленный на момент получения подарков от Пьеро и Мальвины:

Актив	Сумма, руб.
Основные средства	120 000
Материалы	8 000
Пассив	
Доходы будущих периодов	128 000

Баланс на конец года:

Актив	Сумма, руб.
Основные средства (амортизация за год составит 24 000)	96 000
Материалы (израсходованы 160 пузырьков на сумму 6400)	1 600
Пассив	
Доходы будущих периодов	97 600

ЗАДАЧА 6-6

Актив	Сумма, руб.
Дебиторская задолженность бухгалтера	1 000 000
Пассив	
Доходы будущих периодов	1 000 000

Списание суммы будет происходить одновременно с погашением долга бухгалтером. Суммы из статьи «Доходы будущих периодов» будут относиться на статью «Нераспределенная прибыль». Ш\$

ЗАДАЧА 6-7

1. Размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту будет равен 6 млн руб. = $100\,000 \times 2000 \times 10\%$ и 30%.

Если фактические затраты на ремонт составят 5 млн руб. (что меньше суммы созданного резерва на 1 млн руб.), то этот миллион будет включен в доходы фирмы.

2. Сумма ежемесячных отчислений в резерв по премии составляет 66 667 руб. = $8\text{ млн руб.} \times 10\% / 12\text{ месяцев}$.

ЗАДАЧА 6-8

Баланс фермы «Винни-Пятачок» (в тыс. руб.):

Активы	Сумма, тыс. руб.	Капитал и обязательства	Сумма, тыс. руб.
<i>Внеоборотные (долгосрочные)</i>			
Основные средства:		Капитал и прибыль:	
домик	120	уставный капитал	600
яма для хранения меда	120	добавочный капитал	200
дерево с дуплом	155	прибыль прошлого года	750
пчелы медоносные	1 000		
участок леса	200	<i>Долгосрочные обязательства</i>	
<i>Долгосрочные финансовые вложения</i>		<i>Долгосрочные заемные средства</i>	
расписка Тигры	12	собственные облигации	150
<i>Нематериальные активы</i>			
	*	<i>Краткосрочные обязательства</i>	
рецепт изготовления меда	120		
		<i>Краткосрочные заемные средства</i>	
<i>Оборотные (краткосрочные)</i>		заем у Совы на 9 месяцев	185
<i>Запасы</i>		<i>Кредиторы:</i>	
<i>Материалы:</i>		долг Пятачку	100
сладкий сироп для пчел	50	долг фирме «Кролик»	400
пустые горшки	10		

Активы	Сумма, тыс. руб.	Капитал и обязательства	Сумма, тыс. руб.
шарики воздушные	25		
крышки для горшков	100		
<i>Незавершенное производство</i>			
горшки с этикетками без крышек	10		
<i>Готовая продукция</i>			
мед в горшочках	50		
<i>Расходы будущих периодов:</i>			
реклама в «Мухоморе»	200		
разрешение от королевы	85		
Дебиторы:			
аванс Тигре за покраску	10		
расписка Ру	10		
Краткосрочные финансовые вложения			
облигации фирмы «Осел Иа»	100		
Денежные средства:			
счет в банке	5		
монеты в коте-копилке	3		
Итого	2 385	Итого	2 385

ЗАДАЧА 7-1

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, в динарах
1. В капитал химчистки вложено 6 000 динаров	Денежные средства	Уставный капитал	6 000
2. 500 динаров истрачено на приобретение чистящих и моющих средств	Материалы	Денежные средства	500
3. 1 400 динаров ушли на покупку оборудования для чистки	Основные средства	Денежные средства	1 400
4. Расходы на печатание 1 000 рекламных плакатов составили 400 динаров	Расходы будущих периодов	Денежные средства	400
5. Расходы на расклейку 250 плакатов составили еще 50 динаров	Текущие расходы	Денежные средства	50

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, в динарах
	Текущие расходы	Расходы будущих периодов	100
6. Уплачена авансом годовая аренда помещения в сумме 2400 динаров	Расчеты с поставщиками (субсчет авансы выданные)	Денежные средства	2 400
7. В первый месяц работы получены 800 динаров выручки	Денежные средства	Доходы	800
при этом израсходовано моющих средств на 150 динаров	Текущие расходы	Материалы	150
начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров	Текущие расходы	Амортизация	50
Аренда за первый месяц списана на текущие расходы	Текущие расходы	Расчеты с поставщиками (авансы выданные)	200
8. По окончании второго месяца перечислен аванс за новые моющие средства в размере 600 динаров	Расчеты с поставщиками (авансы выданные)	Денежные средства	600
9. Во второй месяц работы получены 1200 динаров выручки	Денежные средства	Доходы	1 200
при этом израсходовано моющих средств на 250 динаров	Текущие расходы	Материалы	250
начислен износ (амортизация) оборудования на 50 динаров	Текущие расходы	Амортизация	50
Аренда за второй месяц списана на текущие расходы	Текущие расходы	Расчеты с поставщиками (авансы выданные)	200
10. По окончании второго месяца расклеено еще 500 рекламных плакатов. Стоимость расклейки 100 динаров	Текущие расходы	Денежные средства	100

Продолжение таблицы

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, в динарах
	Текущие расходы	Расходы будущих периодов	200
11. Приобретены облигации, выпущенные на 3 месяца халифатом Багдада, с номинальной стоимостью 500 динаров. Фактическая стоимость приобретенных облигаций — 450 динаров	Краткосрочные финансовые вложения	Денежные средства	450
12. От поставщика, которому ранее был сделан аванс, получены моющие средства на 400 динаров	Материалы	Расчеты с поставщиками (авансы выданные)	400
13. Предоставлен заем фирме «Джинн и компаньоны» в сумме 500 динаров сроком на 2 года	Долгосрочные финансовые вложения	Денежные средства	500

ЗАДАЧА 7-2

Операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Получен аванс за поставку меда	Денежные средства	Расчеты с покупателями (авансы полученные)	10 000
2. Начислен налог на прибыль	Нераспределенная прибыль	Расчеты с бюджетом	2 000
3. Начислены дивиденды	Нераспределенная прибыль	Расчеты с учредителями по дивидендам	5 000
4. Получены горшки, счет не оплачен	Материалы	Расчеты с поставщиками	800
5. Начислена зарплата	Текущие расходы	Расчеты с персоналом	1 500
6. Начислен ЕСН	Текущие расходы	Расчеты с внебюджетными фондами	450
7. Начислен подоходный налог	Расчеты с персоналом	Расчеты с бюджетом по налогам	180

Операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
8. Получен авансовый отчет от Пятачка	Текущие расходы	Расчеты с персоналом	400
9. Застраховано имущество на год	Расходы будущих периодов	Расчеты с прочими кредиторами	700
10. Взят кредит в банке	Денежные средства	Краткосрочные займы и кредиты	20 000
11. Начислены проценты за кредит	Текущие расходы	Краткосрочные займы и кредиты	1 200
12. Произведена поставка меда в счет полученного ранее аванса	Расчеты с покупателями (авансы полученные)	Текущие доходы	10 000
13. Списана себестоимость меда	Текущие расходы	Готовая продукция	4 000
14. Уплачен налог на прибыль	Расчеты с бюджетом	Денежные средства	2 000
15. Уплачены дивиденды	Расчеты с учредителями по дивидендам	Денежные средства	5 000
16. Оплачен счет фирмы «Кролик»	Расчеты с поставщиками	Денежные средства	800
17. Выплачена зарплата	Расчеты с персоналом	Денежные средства	1 320
18. Уплачен ЕСН	Расчеты с внебюджетными фондами	Денежные средства	450
19. Уплачен подоходный налог	Расчеты с бюджетом по налогам	Денежные средства	180
20. Уплачено по авансовому отчету	Расчеты с персоналом	Денежные средства	400
21. Переведен страховой взнос	Расчеты с прочими кредиторами	Денежные средства	700
22. Выплачен кредит	Краткосрочные займы и кредиты	Денежные средства	20 000
23. Выплачены проценты по кредиту	Краткосрочные займы и кредиты	Денежные средства	1 200

1. Баланс ЗАО «Иван Fedoroff» на 1 января:

Актив	Сумма, руб.
Основные средства	8 400
Материалы	1 200
Дебиторы	11 000
Денежные средства	20 400
Итого	41 000
Пассив	
Уставный капитал	35 800
Кредиторы	5 200
Итого	41 000

2. Бухгалтерские проводки за I квартал:

№	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Текущие расходы	Кредиторы	1 300
2	Денежные средства	Дебиторы	4 600
3	Проводки в бухучете по данной операции не делается		
4	Дебиторы	Текущие доходы (выручка)	5 600
5	Кредиторы	Денежные средства	2 200
6	Материалы	Кредиторы	7 600
7	Текущие расходы	Кредиторы	3 800
8	Кредиторы	Материалы	1 600
9	Денежные средства	Дебиторы	9 600
10	Кредиторы	Денежные средства	1 300
11	Текущие расходы	Денежные средства	320
12	Текущие расходы	Денежные средства	960
13	Текущие расходы	Кредиторы	1 400
14	Дебиторы	Текущие доходы	5 400
15	Кредиторы	Денежные средства	3 800
16	Текущие расходы	Износ основных средств	1 000

3. Баланс ЗАО «Иван Fedoroff» на 31 марта:

Актив	Сумма, руб.
Основные средства	7 400
Материалы	7 200
Дебиторы	7 800
Денежные средства	26 020
Итого	48 420
Пассив	
Уставный капитал	35 800
Нераспределенная прибыль (разница между текущими доходами и расходами фирмы)	2 220
Кредиторы	10 400
Итого	48 420

ЗАДАЧА 7-4

1. Баланс ЗАО «Старый рояль» на 1 января:

Актив	Сумма, руб.
Основные средства	6 700
Материалы	100
Расходы будущих периодов	800
Дебиторы	2 000
Денежные средства	1 580
Итого	11 180
Пассив	
Уставный капитал	5 800
Кредиторы	1 660
Заемные средства	3 720
Итого	11 180

2. Бухгалтерские проводки операций ЗАО «Старый рояль»:

№	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Дебиторы	Текущие доходы	14 000
2	Денежные средства	Дебиторы	13 000
3	Дебиторы	Текущие доходы	12 000
4	Денежные средства	Дебиторы	11 000
5	Материалы	Кредиторы	300

Продолжение таблицы

№	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
6	Текущие расходы	Заемные средства (начисляются проценты за текущий период)	210
	Заемные средства	Денежные средства	1 930
7	Материалы	Денежные средства	1 300
8	Расходы будущих периодов	Денежные средства	700
9	Текущие расходы	Денежные средства	1 000
10	Денежные средства	Дебиторы	1 500
11	Текущие расходы	Материалы (100 + 300 – 150)	250
	Текущие расходы	Материалы (бензин)	1 300
12	Текущие расходы	Износ основных средств	2 500
13	Текущие расходы	Кредиторы	100
14	Текущие расходы	Расходы будущих периодов (списана страховка фургона за истекший год)	800

3. Баланс ЗАО «Старый рояль» на конец года:

Актив	Сумма, руб.
Основные средства	4 200
Материалы	150
Расходы будущих периодов	700
Дебиторы	2 500
Денежные средства	22 150
Итого	29 700
Пассив	
Уставный капитал	5 800
Нераспределенная прибыль (разница между доходами и расходами)	19 840
Кредиторы	2 060
Заемные средства	2 000
Итого	29 700

ЗАДАЧА 7-5

Примеры некоторых корректирующих проводок, о которых бухгалтеру не следует забывать на балансовую дату:

Начисление износа	
Д-т	Текущие расходы
К-т	Износ основных средств
Начисление процентов по займам (кредитам) полученным	
Д-т	Текущие расходы
К-т	Займы и кредиты
Начисление процентов по займам выданным	
Д-т	Займы и кредиты
К-т	Текущие доходы
Списание расходов будущих периодов	
Д-т	Текущие расходы
К-т	Расходы будущих периодов
Отражение курсовых разниц (если курс валюты упал)	
Д-т	Текущие расходы (отрицательная курсовая разница)
К-т	Валютный счет
Курсовая разница по валютному счету (если курс валюты вырос)	
Д-т	Валютный счет
К-т	Текущие доходы (положительная курсовая разница)

ЗАДАЧА 8-1

- 1) первоначально счет 08-1, затем счет 01;
- 2) первоначально счет 08-4, потом счет 01;
- 3) 10;
- 4) 97;
- 5) гарантия числятся на забалансовом счете;
- 6) 20;
- 7) 50, 51, 52;
- 8) 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
- 9) 58;
- 10) 62;
- 11) 60 (по дебету).

ЗАДАЧА 8-2

- 1) сначала 08-5, потом 04;
- 2) 50;
- 3) 60 (76) или 70 — в случае если Тигра является сотрудником фирмы;

- 4) 62;
- 5) 66;
- 6) сначала 08-4, потом 01;
- 7) 80;
- 8) 10;
- 9) 67;
- 10) сначала 08-4, потом 01;
- И) 10;
- 12) 76 (по дебету);.
- 13) 10;
- 14) 10;
- 15) сначала 08-4, затем 01.

ЗАДАЧА 8-3

- 1) 60;
- 2) 62 (по кредиту);
- 3) 08-04, затем 01;
- 4) 97;
- 5) 71;
- 6) 08-1, затем 01;
- 7) 10
- 8) 10;
- 9) 58;
- 10) 76;
- 11) 10;
- 12) 70;
- 13) 08-4, затем 01, потом счета расходов по мере ввода в эксплуатацию;
- 14) 08-4, затем 01;
- 15) 08;
- 16) 10;
- 17) 80;
- 18) 08-4, затем 01;
- 19) 10;
- 20) 20;
- 21) 58;
- 22) 50;
- 23) 69;
- 24) 10;
- 25) 10;
- 26) 08-4, затем 01;
- 27) 67;
- 28) 52;
- 29) 43;

- 30) 08-5, затем 04;
 31) 60
 32) 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 33) 10;
 34) 66;
 35) 10;
 36) 10;
 37) 62.

ЗАДАЧА 8-4

№ п/п	Проводки по заданию (сольдо)		
1.	Д-т	счет 75, субсчет «Мальвина»	120 000
	Д-т	счет 75, субсчет «Пьеро»	200 000
	К-т	счет 80	320 000
2.	Д-т	счет 08-5	50 000
	Д-т	счет 08-4	12 000
	Д-т	счет 10	28 000
	Д-т	счет 50	30 000
	К-т	счет 75, субсчет «Мальвина»	120 000
3.	Д-т	счет 08-4	200 000
	К-т	счет 75, субсчет «Пьеро»	200 000
4.	Д-т	счет 04	50 000
	К-т	счет 08-5	50 000
5.	Д-т	счет 01	212 000
	К-т	счет 08-4	212 000
6.	Д-т	счет 51	100 000
	К-т	счет 66	100 000
7.	Д-т	счет 08-4	100 000
	К-т	счет 76	100 000
8.	Д-т	счет 01	100 000
	К-т	счет 08-4	100 000
9.	Д-т	счет 51	100 000
	К-т	счет 76	100 000

ЗАДАЧА 8-5

Проводки по зданию (сольдо)		
Д-т	счет 01	200 000
К-т	счет 83	200 000
Д-т	счет 83	20 000
К-т	счет 02	20 000
Проводки по станку (сольдо)		
Д-т	счет 84	50 000
К-т	счет 01	50 000
Д-т	счет 02	5 000
К-т	счет 84	5 000
Завершающая проводка (сольдо)		
Д-т	счет 83	45 000
К-т	счет 84	45 000

ЗАДАЧА 8-6

Проводки по заданию (динар)		
<i>Первая операция</i>		
Д-т	счет 75	6 000
К-т	счет 80	6 000
Д-т	счет 50 (51)	6 000
К-т	счет 75	6 000
<i>Вторая операция</i>		
Д-т	счет 10	500
К-т	счет 60	500
Д-т	счет 60	500
К-т	счет 50 (51)	500
<i>Третья операция</i>		
Д-т	счет 08-4	1 400
К-т	счет 76	1 400
Д-т	счет 76	1 400
К-т	счет 50 (51)	1 400
Д-т	счет 01	1 400
К-т	счет 08-4	1 400

<i>Четвертая операция</i>		
Д-т	счет 97	400
К-т	счет 76	400
Д-т	счет 76	400
К-т	счет 50 (51)	400
<i>Пятая операция*</i>		
Д-т	счет 90-2	100
К-т	счет 97	100
Д-т	счет 90-2	50
К-т	счет 76	50
Д-т	счет 76	50
К-т	счет 50 (51)	50
Д-т	счет 76	2 400
К-т	счет 50 (51)	2 400
<i>Седьмая операция*</i>		
Д-т	счет 50 (предполагается, что клиенты химчистки сразу платят наличными)	800
К-т	счет 90-1	800
Д-т	счет 90-2	150
К-т	счет 10	150
Д-т	счет 90-2	50
К-т	счет 02	50
Д-т	счет 91-1	200
К-т	счет 76	200
<i>Восьмая операция</i>		
Д-т	счет 60	600
К-т	счет 51	600
<i>Девятая операция*</i>		
Д-т	счет 50	1 200
К-т	счет 90-1	1 200
Д-т	счет 90-2	250
К-т	счет 10	250

Д-т	счет 90-2	50
К-т	счет 02	50
Д-т	счет 91-2	200
К-т	счет 76	200
<i>Десятая операция</i>		
Д-т	счет 90-2	200
К-т	счет 97	200
Д-т	счет 90-2	100
К-т	счет 76	100
Д-т	счет 76	100
К-т	счет 50 (51)	100
<i>Одиннадцатая операция</i>		
Д-т	счет 58	450
К-т	счет 76	450
Д-т	счет 76	450
К-т	счет 50 (51)	450
<i>Двенадцатая операция</i>		
Д-т	счет 10	400
К-т	счет 60	400
<i>Тринадцатая операция</i>		
Д-т	счет 58	500
К-т	счет 50 (51)	500
* В ответе предлагается упрощенный подход — без использования счета 20.		

ЗАДАЧА 8-7

Проводки по заданию (динар):		
<i>Первая операция</i>		
Д-т	счет 75	6 000
К-т	счет 80	6 000
Д-т	счет 50 (51)	6 000
К-т	счет 75	6 000

<i>Вторая операция</i>		
Д-т	счет 10	500
Д-т	счет 19	90
К-т	счет 60	590
Д-т	счет 60	590
К-т	счет 50 (51)	590
Д-т	счет 68-НДС	90
К-т	счет 19	90
<i>Третья операция</i>		
Д-т	счет 08-4	1 400
Д-т	счет 19	252
К-т	счет 76	1 652
Д-т	счет 76	1 652
К-т	счет 50 (51)	1 652
Д-т	счет 01	1 400
К-т	счет 08-4	1 400
Д-т	счет 68-НДС	252
К-т	счет 19	252
<i>Четвертая операция</i>		
Д-т	счет 97	400
Д-т	счет 19	72
К-т	счет 76	472
Д-т	счет 76	472
К-т	счет 50 (51)	472
Д-т	счет 68-НДС	72
К-т	счет 19	72
<i>Пятая операция</i>		
Д-т	счет 90-2	100
К-т	счет 97	100
Д-т	счет 90-2	50
Д-т	счет 19	9
К-т	счет 76	59
Д-т	счет 76	59
К-т	счет 50 (51)	59

Д-т	счет 68-НДС	9
К-т	счет 19	9
<i>Шестая операция</i>		
Д-т	счет 76	2 832
К-т	счет 50 (51)	2 832
<i>Седьмая операция*</i>		
Д-т	счет 50 (предполагается, что клиенты химчистки сразу платят наличными)	944
К-т	счет 90-1	944
Д-т	счет 90-3	144
К-т	счет 68-НДС	144
Д-т	счет 90-2	150
К-т	счет 10	150
Д-т	счет 90-2	50
К-т	счет 02	50
Д-т	счет 90-2	200
Д-т	счет 19	36
К-т	счет 76	236
Д-т	счет 68-НДС	36
К-т	счет 19	36
<i>Восьмая операция</i>		
Д-т	счет 60	708
К-т	счет 51	708
<i>Девятая операция*</i>		
Д-т	счет 50	1 416
К-т	счет 90-1	1 416
Д-т	счет 90-3	216
К-т	счет 68-НДС	216
Д-т	счет 90-2	250
К-т	счет 10	250
Д-т	счет 90-2	50
* В ответе предлагается упрощенный подход — без использования счета 20; аренда рассматривается в качестве основного производственного расхода (счет 90-2).		

Продолжение таблицы

К-т	счет 02	50
Д-т	счет 90-2*	200
Д-т	счет 19	36
К-т	счет 76	236
Д-т	счет 68-НДС	36
К-т	счет 19	36
<i>Десятая операция</i>		
Д-т	счет 90-2	200
К-т	счет 97	200
Д-т	счет 90-2	100
Д-т	счет 19	18
К-т	счет 76	118
Д-т	счет 76	118
К-т	счет 50 (51)	118
Д-т	счет 68-НДС	18
К-т	счет 19	18
<i>Одиннадцатая операция</i>		
Д-т	счет 58	450
К-т	счет 76	450
<i>Двенадцатая операция</i>		
Д-т	счет 10	400
Д-т	счет 19	72
К-т	счет 60	472
Д-т	счет 68-НДС	72
К-т	счет 19	72
<i>Тринадцатая операция</i>		
Д-т	счет 58	500
К-т	счет 50 (51)	500
* Аренда также может отражаться на счете 91-2, если она рассматривается бухгалтером как прочие расходы.		

ЗАДАЧА 8-8

Проводки по заданию (руб.):		
Д-т	счет 75	100 000
К-т	счет 80	100 000
Д-т	счет 50 (51)	130 000
К-т	счет 75	100 000
К-т	счет 83	30 000

ЗАДАЧА 8-9

Проводки по заданию (руб.):		
Д-т	счет 84	3 000 000
К-т	счет 82	3 000 000

ЗАДАЧА 8-10

1	Д-т	счет 50 (51)
	К-т	счет 62
2	Д-т	счет 99
	К-т	счет 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
3	Д-т	счет 84
	К-т	счет 75, субсчет «Расчеты по дивидендам»
4	Д-т	счет 10
	К-т	счет 60
5	Д-т	счет 20
	К-т	счет 70
6	Д-т	счет 20
	К-т	счет 69
7	Д-т	счет 70
	К-т	счет 68
8	Д-т	счета расходов
	К-т	счет 71
9	Д-т	счет 91-2 либо 97 (если страхование покрывает несколько отчетных периодов)
	К-т	счет 76
10	Д-т	счет 51
	К-т	счет 66

ЗАДАЧА 8-11

Проводки по заданию (руб.):		
Д-т	счет 20, субсчет «Мед»	50 000
Д-т	счет 20, субсчет «Варенье»	80 000
К-т	счет 10	130 000
Д-т	счет 20, субсчет «Мед»	20 000
Д-т	счет 20, субсчет «Варенье»	30 000
К-т	счет 70	50 000
Д-т	счет 20, субсчет «Мед»	4 000
Д-т	счет 20, субсчет «Варенье»	6 000
К-т	счет 25	10 000
Д-т	счет 20, субсчет «Мед»	2 000
Д-т	счет 20, субсчет «Варенье»	3 000
К-т	счет 26	5 000
Д-т	счет 43, субсчет «Мед»	74 000
Д-т	счет 43, субсчет «Варенье»	116 000
К-т	счет 20, субсчет «Мед»	74 000
К-т	счет 20, субсчет «Варенье»	116 000

ЗАДАЧА 9-1

1) Для отражения арендной платы будет использован счет 90-1 (арендный доход превышает 5% от общей выручки).

2) Проводка по начислению арендной платы за январь:

Д-т	счет 76	11 800 руб
К-т	счет 90-1	11 800 руб

ЗАДАЧА 9-2

В течение текущего года	
Дебет 62	Кредит 90-1
590 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68-НДС
90 000 руб.	
Дебет 90-2	Кредит 43
200 000 руб.	
Дебет 90-2	Кредит 44
80 000 руб.	

Дебет 90-9	Кредит 99
220 000 руб.	
<i>На 31 декабря текущего года</i>	
Дебет 90-1	Кредит 90-9
590 000 руб.	
Дебет 90-9	Кредит 90-3
90 000 руб.	
Дебет 90-9	Кредит 90-2
280 000 руб.	

ЗАДАЧА 9-3

1) Проводки по методу начисления:

<i>Выставлено счетов</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
236 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
36 000 руб.	
<i>Оплачено счетов</i>	
Дебет 50 (51)	Кредит 62
177 000 руб.	
Дебет 20	Кредит 70
10 000 руб.	
Дебет 70	Кредит 50
8 000 руб.	

2) Проводки по кассовому методу

Дебет 50 (51)	Кредит 90-1
177 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»*
27 000	
* Кассовый метод для НДС запрещен	
Дебет 20	Кредит 50
8 000	

ЗАДАЧА 9-4

<i>Январь</i>	
Дебет 45	Кредит 43
300 000 руб.	
<i>Февраль</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
590 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
90 000 руб.	
Дебет 90-2	Кредит 45
300 000 руб.	

ЗАДАЧА 9-5

<i>Проводки на дату отгрузки</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
236 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
36 000 руб.	
<i>Проводки на дату оплаты</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
14 160 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
2 160 руб.	
Дебет 51	Кредит 62
250 160 руб.	

ЗАДАЧА 9-6

Дебет 45	Кредит 43
100 000 руб.	
Дебет 62	Кредит 90-1
236 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
36 000 руб.	
Дебет 90-2	Кредит 45
100 000 руб.	
Дебет 10	Кредит 60
200 000 руб.	

Дебет 19	Кредит 60
36 000 руб.	
Дебет 68, субсчет НДС	Кредит 19
36 000 руб.	
Дебет 60	Кредит 62
236 000 руб.	

ЗАДАЧА 9-7

Бухгалтерские проводки операций ЗАО «Винни-Пятачок»:

1) 1 евро = 37 руб.:

<i>На дату отгрузки</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
42 480 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
6 480 руб.	
<i>На дату оплаты</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
1 180 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
180 руб.	
Дебет 51	Кредит 62
43 660 руб.	

2) 1 евро = 35 руб.

<i>На дату отгрузки</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
42 480 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
6 480 руб.	
<i>На дату оплаты</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
(1 180 руб.) сторно	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
(180 руб.) сторно	
Дебет 51	Кредит 62
41 300 руб.	

ЗАДАЧА 9-8

<i>В момент передачи товаров комиссионеру</i>	
Дебет 45	Кредит 43
22 000 руб.	
<i>В момент передачи товаров от комиссионера покупателю</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
36 000 руб.	
Дебет 90-2	Кредит 45
22 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
5 492 руб.	
<i>В момент получения денег от комиссионера</i>	
Дебет 91-1	Кредит 62
3 051 руб.	
Дебет 19	Кредит 62
549 руб.	
Дебет 51	Кредит 62
32 400 руб.	
Дебет 68 субсчет НДС	Кредит 19
549 руб.	

Примечание. Кредит 68: получение денег комиссионером создает обязательства по НДС у комитента.

ЗАДАЧА 9-9

Дебет 62	Кредит 90-1
177 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
27 000 руб.	
Дебет 62	Кредит 90-1
(5 310 руб.) сторно	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
(810 руб.) сторно	
Дебет 51	Кредит 62
171 690 руб.	

ЗАДАЧА 9-10

<i>В момент отгрузки</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
23 600 руб.	
Дебет 90-2	Кредит 43
14 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
3 600 руб.	
<i>В момент возврата</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
(4 720 руб.) сторно	
Дебет 90-2	Кредит 43
(2 800 руб.) сторно	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет НДС
(720 руб.) сторно	

ЗАДАЧА 9-11

<i>Проводки, сделанные в декабре прошлого года</i>	
Дебет 51	Кредит 62, субсчет «Авансы полученные»
59 000 руб.	
Дебет 62, субсчет «Авансы полученные»	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»
9 000 руб.	
<i>Проводки, сделанные в январе текущего года</i>	
Дебет 62	Кредит 90-1
59 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС»
9 000 руб.	
Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС»	Кредит 62, субсчет «Авансы полученные»
9 000 руб.	
Дебет 62, субсчет «Авансы полученные»	Кредит 62
59 000 руб.	

ЗАДАЧА 9-12

Проводки по заданию (руб.):		
<i>На 1 января</i>		
Д-т	счет 50	3 700 000
К-т	счет 98	3 700 000
<i>На 31 января</i>		
Д-т	счет 98	900 000
К-т	счет 90-1	900 000
<i>На 28 февраля</i>		
Д-т	счет 98	500 000
К-т	счет 90-1	500 000
<i>На 30 июня</i>		
Д-т	счет 98	200 000
К-т	счет 90-1	200 000

ЗАДАЧА 10-1

Дебет 62	Кредит 90-1
472 000 руб.	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
72 000 руб.	
Дебет 90-2	Кредит 43
320 000 руб.	
Дебет 50 (51)	Кредит 62
354 000 руб.	

ЗАДАЧА 10-2

Начисление зарплаты (в сольдо)		
Д-т	счет 20	500
Д-т	счет 26	400
Д-т	счет 23	50
К-т	счет 70	950
<i>Начисление ЕСН</i>		
Д-т	счет 20	130
Д-т	счет 26	104
Д-т	счет 23	13
К-т	счет 69	247

Удержание подоходного налога		
Д-т	счет 70	123,5
К-т	счет 68	123,5

ЗАДАЧА 10-3**1) Метод полной себестоимости (руб.)**

Дебет 62	Кредит 90-1
1 180 000	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
180 000	
Дебет 20	Кредит 25
120 000	
Дебет 20	Кредит 26
80 000	
Дебет 43	Кредит 20
800 000	
Дебет 90-2	Кредит 43
800 000	
Дебет 90-9	Кредит 99
200 000	

В отчете о прибылях и убытках будет отражено следующее:

Выручка 1 000 000 руб.

Себестоимость (800 000) руб.

2) Метод сокращенной себестоимости:

Дебет 62	Кредит 90-1
1 180 000	
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
180 000	
Дебет 20	Кредит 25
120 000	
Дебет 43	Кредит 20
720 000	
Дебет 90-2	Кредит 43
720 000	
Дебет 90-2	Кредит 26
80 000	

Продолжение таблицы

Дебет 90-9	Кредит 99
	200 000

В отчете о прибылях и убытках будет отражено следующее:

Выручка	1 000 000 руб.
Себестоимость	(720 000) руб.
Управленческие расходы	(80 000) руб.

ЗАДАЧА 10-4

Дебет 62	Кредит 90-1
	118 000 руб.
Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
	18 000 руб.
Дебет 90-2	Кредит 41
	46 000 руб.
Дебет 90-9	Кредит 99
	54 000 руб.
Дебет 51	Кредит 62
	88 500 руб.

ЗАДАЧА 10-5

Дебет 41	Кредит 60
	1 000 000 руб.
Дебет 19	Кредит 60
	180 000 руб.
Дебет 68	Кредит 19
	180 000 руб.
Дебет 60	Кредит 51
	590 000 руб.
Дебет 41	Кредит 42
	236 000 руб.
Дебет 50	Кредит 90-1
	354 000 руб.
Дебет 90-2	Кредит 41
	309 000 руб.
Дебет 90-2	Кредит 42
	(59 000 руб.) сторно

Дебет 90-3	Кредит 68, субсчет «НДС»
54 000 руб.	
Дебет 90-9	Кредит 99
50 000 руб.	

ЗАДАЧА 10-6

Общая сумма транспортных расходов к распределению — 60 000 рублей. Доля проданных товаров в общей стоимости товаров составляет $80\% = 480\,000 / (120\,000 + 480\,000)$. Доля остатка товаров на складе равна 20%.

Транспортные расходы распределяются следующим образом:

Дебет 90-2	Кредит 44, субсчет «Транспортные расходы»
-------------------	--

48 000 рублей (80% от 60 000 руб.) списываются как коммерческие расходы. Транспортные расходы, приходящиеся на остаток непроданных товаров, остаются на счете 44 субсчет «Транспортные расходы» и отражаются в строке «Прочие запасы и затраты» баланса. Их сумма составляет 12 000 рублей (20% от 60 000 руб.).

ЗАДАЧА 10-7

Расходы на упаковку составляют 2 руб. на 1 банку меда. Сумма расходов на упаковку и транспортировку реализованной продукции будет равна 9800 руб. $= (1200 + 1500 + 2200) \times 2$. Также в дебет счета 90-2 будут списаны прочие коммерческие расходы в сумме 16 000 руб. Всего будет списано расходов на сумму 25 800 руб.

Дебет 90-2	Кредит 44
25 800 руб.	

Сумма несписанных расходов на упаковку (2200 руб.) будет отражена в балансе в строке «Прочие запасы и затраты».

ЗАДАЧА 11-1

1. 90-1 (если более 5% от общей выручки) или 91-1 (если менее 5%);
2. 84;
3. 98;
4. 91-2;
5. 20, далее 43, далее 90-2;

6. 62 (по кредиту), далее 90-1;
7. 91-2 (в бухгалтерском учете расходы учитываются независимо от правил налогового законодательства;
8. 91-1;
9. 91-1;
10. 91-2;
11. 60 (по дебету);
12. 66 или 67;
13. 20, затем 43, затем 90-2, расчеты на 70;
14. 26, затем 20, затем 43, затем 90-2, расчеты на 69;
15. 25, затем 20, затем 43, затем 90-2, расчеты на 76;
16. 26, затем 20, затем 43, затем 90-2..

ЗАДАЧА 11-2

Дебет 51	Кредит 67
10 000 000 руб. (получен кредит)	
Дебет 50	Кредит 51
3 000 000 (переведено в кассу с расчетного счета)	
Дебет 73	Кредит 50
3 000 000 руб. (выдан займ сотруднику)	
Дебет 08-4	Кредит 60 (76)
5 000 000 руб. (приобретено оборудование)	
Дебет 76	Кредит 51
5 000 000 (оборудование оплачено)	
Дебет 08-4	Кредит 67
450 000 руб. — начислены проценты за полугодие* (5 000 000 × 18%) / 2	
Дебет 01	Кредит 08-4
5 450 000 руб. (линия введена в эксплуатацию)	
Дебет 10	Кредит 60 (76)
2 000 000 руб. (приобретены материалы)	
Дебет 60 (76)	Кредит 51
2 000 000 (материалы оплачены)	
Дебет 10	Кредит 67
60 000 руб. — начислены проценты за период с 1 января по 1 марта (2 000 000 × 18% / 12) × 2	

Дебет 91-2	Кредит 67
1 290 000 руб. — начислены проценты после введения линии в эксплуатацию и оприходования материалов $(3\,000\,000 \times 18\% + (5\,000\,000 \times 18\%) / 2 + (2\,000\,000 \times 18\% / 12) \times 10)$	
Дебет 73	Кредит 91-1
150 000 руб. — начислены проценты по займу Сачкова за год	
* Согласно условию линия рассматривается в качестве инвестиционного актива	

ЗАДАЧА 11-3

Февраль	
Дебет 84	Кредит 75, субсчет «Расчеты по дивидендам» (Пух)
100 000 руб.	
Дебет 84	Кредит 75, субсчет «Расчеты по дивидендам» (Пятачок)
50 000 руб.	
Март	
Дебет 75, субсчет «Расчеты по дивидендам» (Пух)	Кредит 50 (51)
91 000 руб.	
Дебет 75, субсчет «Расчеты по дивидендам» (Пух)	Кредит 68
9 000 руб.*	
Дебет 75, субсчет «Расчеты по дивидендам» (Пятачок)	Кредит 50 (51)
45 500 руб.	
Дебет 75, субсчет «Расчеты по дивидендам» (Пятачок)	Кредит 68
4 500 руб.	
* Ставка налога на доходы с физических лиц по дивидендам составляет 9%	

ЗАДАЧА 11-4
ЗАО «Осел Иа»:

<i>1 января текущего года</i>	
Дебет 76	Кредит 51
7 080 руб.	
<i>Далее ежемесячно</i>	
Дебет счета расходов	Кредит 76
1 000 руб.	
Дебет 19	Кредит 76
180 руб.	
Дебет 68, субсчет «НДС»	Кредит 19
180 руб.	

ЗАО «Винни-Пятачок»:

<i>1 января текущего года</i>	
Дебет 51	Кредит 76
7 080 руб.	
Дебет 76	Кредит 68, субсчет «НДС»
1 080 руб. (начислен НДС с аванса)	
<i>Далее ежемесячно</i>	
Дебет 76	Кредит 90-1 или 91-1
(конкретный счет определяется в зависимости от 5-процентного критерия)	
1 180 руб.	
Дебет 90-3 или 91-2	Кредит 68, субсчет «НДС»
180 руб.	
Дебет 68, субсчет «НДС»	Кредит 76
180 руб.	

ЗАДАЧА 11-5

Первоначальная стоимость грузовика составляет 800 000 руб. Накопленный износ к моменту продажи будет равен $253\,333 \text{ руб.} = (800\,000 \times (11+8) / (12 \times 5))^1$.

¹ Амортизация начисляется с февраля прошлого года (месяца, следующего за введением грузовика в эксплуатацию) по август текущего года (месяц выбытия).

Дебет 76	Кредит 91-1
590 000 руб.	отражен доход от продажи грузовика
Дебет 91-2	Кредит 68, субсчет «НДС»
90 000 руб.	начислен НДС с выручки от продажи грузовика
Дебет 02	Кредит 01
253 333 руб.	списан накопленный износ автомобиля
Дебет 91-2	Кредит 01
546 667 руб.	списана остаточная стоимость автомобиля
Дебет 91-2	Кредит 76
10 000 руб.	списаны расходы, связанные с продажей
Дебет 19	Кредит 76
1 800 руб.	отражен входящий НДС по расходам, связанным с продажей грузовика
Дебет 99	Кредит 91-9
56 667 руб.	списан убыток от продажи грузовика
Дебет 51	Кредит 76
590 000 руб.	на расчетный счет «Суперкастры» поступили деньги за грузовик

ЗАДАЧА 11-6

Первоначальная стоимость грузовика составляет 800 000 руб. Накопленный износ к моменту продажи:

за прошлый год	$800\,000 \times 5 / (1 + 2 + 3 + 4 + 5) = 266\,667$ руб.
за текущий год	$800\,000 \times 4 / 15 \times 8 / 12 = 142\,222$ руб.
Итого	408 889 руб.

Дебет 10, субсчет «Материалы»	Кредит 91-1
50 000 руб.	отражена рыночная стоимость полученных материалов
Дебет 10 субсчет «Запчасти»	Кредит 91-1
160 000 руб.	отражена рыночная стоимость полученных запчастей
Дебет 02	Кредит 01
408 889 руб.	списан накопленный износ грузовика

Продолжение таблицы!

Дебет 91-2	Кредит 01
391 111 руб.	списана остаточная стоимость грузовика
Дебет 99	Кредит 91-9
181 111 руб.	списан убыток от продажи грузовика

ЗАДАЧА 11-7

<i>30 июня</i>	
Дебет 91-2	Кредит 14
160 000 руб. (800 000 — 640 000)	создан резерв под снижение стоимости материалов*
<i>Июль</i>	
Дебет 14	Кредит 91-1
100 000 руб.	часть резерва восстановлена на прочие доходы фирмы**
* Сумма резерва отражает величину потенциального убытка фирмы от падения стоимости материалов, в случае если их не удастся использовать в строительстве и они будут проданы третьим лицам.	
** Поскольку материалы были использованы в строительстве, то предположения о возможном убытке оказались несостоятельными. Резерв восстановлен по использованным материалам.	

ЗАДАЧА 11-8

Дебет 91-2	Кредит 63
50 000 руб.	

Вариант «А» (величина резерва недостаточна)

Дебет 63	Кредит 62
70 000 руб.	
Дебет 91-2	Кредит 63
50 000 руб.	

Вариант «Б» (восстановление «излишней» суммы резерва)

Дебет 63	Кредит 62
10 000 руб.	
Дебет 63	Кредит 91-1
10 000 руб.	

ЗАДАЧА 11-9

Дебет 76, субсчет «Расчеты по претензиям»	Кредит 91-2
36 580 руб.	

Данная проводка делается только в случае признания должником суммы пени или после вынесения соответствующего судебного решения

ЗАДАЧА 11-10

Дебет 01	Кредит 91-1
32 000 руб.	
Дебет 91-1	Кредит 02
667 руб. (показана амортизация за декабрь прошлого года)	
Дебет: счета расходов	Кредит 02
2 000 руб. (показана амортизация за январь—март текущего года)	

ЗАДАЧА 11-11**На момент получения копировального аппарата**

Дебет 08-4	Кредит 98-2
32 000 руб.	отражено получение копировального аппарата
Дебет 01	Кредит 08-4
32 000 руб.	отражено введение копировального аппарата в эксплуатацию

По состоянию на конец текущего года

Дебет 20	Кредит 02
9 600 руб.	начислена амортизация аппарата за год (проводка условная, амортизация будет начисляться ежемесячно в сумме 800 руб.)
Дебет 98-2	Кредит 91-1
9 600 руб.	списана на доходы часть стоимости аппарата (проводка условная, амортизация будет начисляться ежемесячно в сумме 800 руб.)

ЗАДАЧА 11-12

Если фирма не погасила свой долг перед кредитором, то его можно списать с баланса в следующих случаях:

- по задолженности истек срок исковой давности (три года с момента оплаты, предусмотренного договором);
- стало известно о ликвидации кредитора.

Проводка по списанию кредиторской задолженности:

Дебет 60, субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Кредит 91-1
списана просроченная кредиторская задолженность	

ЗАДАЧА 11-13

1) Бухгалтерские проводки ЗАО «Винни-Пятачок» по приобретению ценных бумаг (руб.):

Д-т	счет 58 (субсчет «Газпром»)	120 000
К-т	счет 76 (различные субсчета)	120 000
Д-т	счет 58 (субсчет «ЛУКОЙЛ»)	365 000
К-т	счет 76 (различные субсчета)	365 000
Д-т	счет 58 (субсчет «Бременские музыканты»)	530 000
К-т	счет 76 (различные субсчета)	530 000

Акции «Газпрома» не переоцениваются, так как их рыночная стоимость превышает стоимость их приобретения. Проводка по акциям «ЛУКОЙЛа» должна выглядеть так:

Д-т	счет 91-2	55 000
К-т	счет 59	55 000

Акции «Бременских музыкантов» не переоцениваются, поскольку они не котируются на рынке.

2) Бухгалтерские проводки ЗАО «Винни-Пятачок» по предоставлению займа и начислению процентов по нему:

Д-т	счет 58	100 000
К-т	счет 51	100 000
Д-т	счет 76	6 000
К-т	счет 91-1	6 000

ЗАДАЧА 11-14

а) Бухгалтерские проводки операций ЗАО «Винни-Пятачок» (руб.):

Первая операция		
Д-т	счет 75	10 000
К-т	счет 80	10 000

Продолжение таблицы

Д-т	счет 50	10 000
К-т	счет 75	10 000
<i>Вторая операция</i>		
Д-т	счет 41	10 000
К-т	счет 60	10 000
Д-т	счет 60	10 000
К-т	счет 51	10 000
<i>Третья операция</i>		
Д-т	счет 62 (субсчета по каждому покупателю)	20 000
К-т	счет 90-1	20 000
Д-т	счет 90-2	10 000
К-т	счет 41	10 000
<i>Четвертая операция</i>		
Д-т	счет 91-2	2 000
К-т	счет 63	2 000
<i>Пятая операция</i>		
Д-т	счет 50 (51)	18 000
К-т	счет 62	18 000
<i>Шестая операция</i>		
Д-т	счет 63	2 000
К-т	счет 62 (субсчет Кенга)	2 000

б) Баланс ЗАО «Винни-Пятачок» на конец периода:

Актив	Сумма, руб.
Денежные средства	18 000
Итого	18 000
Пассив	
Уставный капитал	10 000
Нераспределенная прибыль	8 000
Итого	18 000

ЗАДАЧА 11-15

Проводки по заданию (руб.):		
Д-т	счет 50 (51)	800 000 руб.
К-т	счет 58	800 000 руб.
Д-т	счет 91-2	400 000 руб.
К-т	счет 58	400 000 руб.

ЗАДАЧА 11-16

Проводки по заданию (руб.):		
На момент получения		
<i>Турбосолярий</i>		
Д-т	счет 08-4	120 000
К-т	счет 98	120 000
Д-т	счет 01	120 000
К-т	счет 08-4	120 000
Д-т	счет 98	22 000 (120 000 / 5 × 11 / 12)
К-т	счет 91-1	22 000
На конец года		
Д-т	счет 91-2	22 000
К-т	счет 02	22 000
<i>Пузырьки с глиной</i>		
Д-т	счет 10	8 000
К-т	счет 98	8 000
Д-т	счет 98	6 400
К-т	счет 91-1	6 400
Д-т	счет 91-2	6 400
К-т	счет 10	6 400

ЗАДАЧА 11-17

Проводки по заданию (руб.):		
Д-т	счет 94	600 000
К-т	счет 43	600 000
Д-т	счет 73	600 000
К-т	счет 94	600 000
Д-т	счет 73	400 000
К-т	счет 98-4	400 000

Д-т	счет 50	800 000
К-т	счет 73	800 000
Д-т	счет 98-4	200 000
К-т	счет 91-1	200 000

ЗАДАЧА 11-18**1. Резерв по гарантийному ремонту:**

Проводки по заданию (руб.):		
Д-т	счета расходов	6 000 000
К-т	счет 96	6 000 000
Сумма	$10\,000 \times 10\% \times 20\,000 \times 30\% = 6\,000\,000$	
Д-т	счета расходов	1 000 000
Д-т	счет 96	6 000 000
К-т	счета денежных средств (материалов, кредиторов)	7 000 000

2. Резерв по премии:

Д-т	счет 90-2	$66\,667 = (8\,000\,000 \times 10\%) / 12 \text{ мес.})$
К-т	счет 96	66 667

ЗАДАЧА 12-1**1—2. Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль, условный и текущий налог на прибыль (руб.)**

	В бухгалтерском учете	В налоговом учете
Доходы	100 000	100 000
Расходы (всего)	(60 000)	$(54\,000) = 60\,000 -$ $- 1\,000 - 2\,000 - 3\,000$
Прибыль	40 000	46 000
Сумма налога	9 600 (условный налог)	11 040 (текущий налог)

3. Характер разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью

Разница между бухгалтерской и налоговой прибылью является постоянной. Налоговая разница между условным и фактическим налогом также постоянна.

4. Проводки по начислению налога будут иметь вид:

Дебет 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
9 600 руб.	начислен «условный» налог с бухгалтерской прибыли
Дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
1 440 руб.	доначислен налог с постоянной налоговой разницы

5. В отчете о прибылях и убытках будет отражено (руб.):

Доходы	100 000
Расходы	(60 000)
Прибыль до налогообложения	40 000
Текущий налог на прибыль	(11 040)
Чистая прибыль	28 960

В отчете справочно также будет указана сумма постоянного налогового обязательства (1440 рублей).

ЗАДАЧА 12-2

1—2. Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль, условный и текущий налог на прибыль (руб.)

	В бухгалтерском учете	В налоговом учете
Доходы	100 000	100 000
Расходы (всего)	(60 000)	(53 000) = 60 000 – 1000 – – 2000 – 3000 + 3000 – 4000
Прибыль	40 000	47 000
Сумма налога	9 600 (условный налог)	11 280 (текущий налог)

3. Характер налоговых разниц: отложенные налоговые обязательства и активы (руб.)

Постоянные разницы:	
проценты по кредиту	1 000
непроизводственные расходы	2 000
убыток от безвозмездной передачи улья	3 000

Продолжение таблицы

Всего постоянных разниц	6 000
Налог с постоянных разниц	1 440
Временные разницы:	
облагаемая разница	3 000
вычитаемая разница	4 000
Отложенное налоговое обязательство	720
Отложенный налоговый актив	960

4. Проводки компании:

Дебет 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
9 600 руб.	начислен «условный» налог с бухгалтерской прибыли
Дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
1 440 руб.	доначислен налог с постоянной налоговой разницы ($6000 \times 24\%$)
Дебет 68, субсчет «Налог на прибыль»	Кредит 77, субсчет «Отложенное налоговое обязательство»
720 руб.	уменьшен налог на прибыль
Дебет 09, субсчет «Отложенный налоговый актив»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
960 руб.	отражено увеличение текущего налога на прибыль за счет расходов, которые будут признаны в будущем

5. В отчете о прибылях и убытках за январь будет отражено (руб.):

Доходы	100 000
Расходы	(60 000)
Прибыль до налогообложения	40 000
Отложенный налоговый актив	960
Отложенное налоговое обязательство	(720)
Текущий налог на прибыль	(11 280)
Чистая прибыль	28 960

В отчете справочно также будет указана сумма постоянного налогового обязательства (1440 руб.).

1—2. Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль; текущий и условный налог на прибыль (тыс. руб.)

	Первый год		Второй год		Всего	
	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет	б/учет	н/учет
Доходы	1 000	1 000	2 000	2 000	3 000	3 000
Расходы	(850)	(400)	(1 150)	(1 300)	(2 000)	(1 700)
в том числе:						
амортизация	(400)	(200)	(600)	(800)	(1 000)	(1 000)
благотворительность	(150)		(150)		(300)	
списание «плохих» долгов	(200)	(0)	(0)	(200)	(200)	(200)
списание расходов будущих периодов	(0)	(100)	(100)	(0)	(100)	(100)
прочие	(100)	(100)	(300)	(300)	(400)	(400)
Прибыль	150	600	850	700	1 000	1 300
Налог	36	144	204	168	240	312

3. Характер разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью (тыс. руб.)

Постоянные разницы:	
расходы на благотворительность	150
Постоянное налоговое обязательство	36
Облагаемые временные разницы:	
списание расходов будущих периодов	100
Отложенное налоговое обязательство	24
Вычитаемые временные разницы:	
амортизация	200
списание «плохих» долгов	200
Отложенный налоговый актив	96

4. Проводки компании:

- в первый год (тыс. руб.):

Дебет 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
36	начислен «условный» налог с бухгалтерской прибыли

Дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
36	доначислен налог с постоянной налоговой разницы ($150 \times 24\%$)
Дебет 09, субсчет «Отложенный налоговый актив»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
96	отражено увеличение текущего налога на прибыль за счет расходов, которые будут признаны в будущем
Дебет 68, субсчет «Налог на прибыль»	Кредит 77, субсчет «Отложенное налоговое обязательство»
24	уменьшен налог на прибыль, и отражено отложенное налоговое обязательство

- во второй год (тыс. руб.):

Дебет 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
204	начислен «условный» налог с бухгалтерской прибыли
Дебет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
36	доначислен налог с постоянной налоговой разницы ($200 \times 24\%$)
Дебет 77, субсчет «Отложенное налоговое обязательство»	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
24	отложенный налог стал текущим
Дебет 68, субсчет «Налог на прибыль»	Кредит 09, субсчет «Отложенный налоговый актив»
96	отражено уменьшение текущего налога на прибыль за счет использования отложенного актива

- В отчете о прибыли и убытках будет отражено (тыс. руб.):

	Первый год	Второй год	Всего за 2 года
Доходы	1 000	2 000	3 000
Расходы	(850)	(1 150)	(2 000)
Прибыль до налогообложения	150	850	1 000

	Первый год	Второй год	Всего за 2 года
Отложенный налоговый актив	96	(96)	0
Отложенное налоговое обязательство	(24)	24	0
Налог на прибыль	(144)	(168)	312
Чистая прибыль	78	610	688

Справочно (в оба года) будет указана сумма постоянного налогового обязательства — 36 тыс. руб.

ЗАДАЧА 13-1

1. Проводки:

1	Дебет 51 (50)	Кредит 62
	10 000 руб.	
2	Дебет 10	Кредит 60
	800 руб.	
3	Дебет 20	Кредит 70
	1 500 руб.	
4	Дебет 20	Кредит 69
	450 руб.	
5	Дебет 70	Кредит 68, субсчет «НДФЛ»
	180 руб.	
6	Дебет 26	Кредит 71
	400 руб.	
7	Дебет 44	Кредит 76
	700 руб.	
8	Дебет 51	Кредит 66
	200 000 руб.	
9	Дебет 08-4	Кредит 76
	180 000 руб.	
	Дебет 76	Кредит 51
	180 000 руб.	
	Дебет 01	Кредит 08-4
	180 000 руб.	
10	Дебет 91-2	Кредит 66
	12 000 руб.	
11	Дебет 20	Кредит 10
	150 000 руб.	

12	Дебет 60	Кредит 51
		800 руб.
13	Дебет 70	Кредит 50
		1 320 руб.
14	Дебет 69	Кредит 51
		450 руб.
15	Дебет 68	Кредит 51
		180 руб.
16	Дебет 71	Кредит 50
		400 руб.
17	Дебет 76	Кредит 51
		700 руб.
18	Дебет 66	Кредит 51
		100 000 руб.
19	Дебет 66	Кредит 51
		12 000 руб.
20	Дебет 20	Кредит 02
		40 000 руб.
21	Дебет 58	Кредит 50
		1 200 руб.
22	Дебет 20	Кредит 26
		400 руб.
	Дебет 43	Кредит 20
		192 350 руб.
23	Дебет 62	Кредит 90-1
		280 000 руб.
	Дебет 90-2	Кредит 43
		192 350 руб.
	Дебет 90-2	Кредит 44
		700 руб.
24	Дебет 51	Кредит 62
		160 000 руб.
25	Дебет 90-9	Кредит 99
		86 950 руб.
	Дебет 99	Кредит 91-9
		12 000 руб.

Продолжение таблицы

26	Дебет 99	Кредит 68, субсчет «Налог на прибыль»
	2 000 руб.	
27	Дебет 99	Кредит 84
	72 950 руб.	
28	Дебет 84	Кредит 75
	5 000 руб.	
29	Дебет 68	Кредит 51
	2 000 руб.	
30	Дебет 75	Кредит 50
	5 000 руб.	

2. Отчет о прибыли и убытках (руб.)

Доходы и расходы по обычным видам деятельности:	
выручка	280 000
себестоимость	(191 950)
коммерческие расходы	(700)
управленческие расходы	(400)
Прибыль от продаж	86 950
Прочие доходы и расходы:	
проценты к уплате	(12 000)
Прибыль до налогообложения	74 950
Текущий налог	(2 000)
Чистая прибыль	72 950

3. Отчет о движении денежных средств (руб.)

Остаток денежных средств на начало текущего года	20 000
Движение денежных средств по текущей деятельности	
Средства, полученные от покупателей (заказчиков):	
аванс от ЗАО «Осел Иа»	10 000
оплата от ЗАО «Осел Иа»	160 000
Денежные средства, направленные:	
на оплату приобретенных товаров, услуг	(1 500)
на оплату труда	(1 320)

на выплату дивидендов, процентов	(17 000)
на расчеты по налогам и сборам	(2 630)
на прочие расходы	(400)
Чистые денежные средства по текущей деятельности	147 150
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности	
Приобретение объектов основных средств	(180 000)
Приобретение ценных бумаг	(1 200)
Чистые денежные средства по финансовой деятельности	(181 200)
Движение денежных средств по финансовой деятельности	
Поступления от займов и кредитов	200 000
Погашение займов и кредитов (без процентов)	(100 000)
Чистые денежные средства по финансовой деятельности	100 000
Чистое увеличение денежных средств	65 950
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	85 950

ЗАДАЧА 13-2

1. Баланс

Актив	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	8 400
Материалы	1 220
Дебиторы	11 000
Денежные средства	20 400
Итого	41 020
Пассив	
Уставный капитал	35 820
Кредиторы	5 200
Итого	41 020

2. Проводки

1	Дебет 90-2	Кредит 76
	1 300 тыс. руб.	
2	Дебет 51	Кредит 62
	4 600 тыс. руб.	
3	проводки не делаются	

4	Дебет 62	Кредит 90-1
		5 600 тыс. руб.
5	Дебет 60	Кредит 51
		2 200 тыс. руб.
6	Дебет 10	Кредит 60
		760 тыс. руб.
7	Дебет 90-2	Кредит 70
		3 800 тыс. руб.
8	Дебет 60	Кредит 10
		1 600 тыс. руб.
9	Дебет 51	Кредит 62
		9 600 тыс. руб.
10	Дебет 76	Кредит 51
		1 300 тыс. руб.
11	Дебет 90-2	Кредит 76
		320 тыс. руб.
	Дебет 76	Кредит 51
		320 тыс. руб.
12	Дебет 97	Кредит 76
		960 тыс. руб.
	Дебет 76	Кредит 51
		960 тыс. руб.
	Дебет 90-2	Кредит 97
		240 тыс. руб.
13	Дебет 44	Кредит 76
		1 400 тыс. руб.
14	Дебет 62	Кредит 90-1
		5 400 тыс. руб.
15	Дебет 70	Кредит 50
		3 800 тыс. руб.
16	Дебет 90-2	Кредит 02
		1 000 тыс. руб.

3. Отчет о прибыли и убытках (тыс. руб.)

Доходы и расходы по обычным видам деятельности:	
выручка	11 000
себестоимость	(6 660)
коммерческие расходы	(1 400)
Прибыль от продаж	7 940
Прочие доходы и расходы	0
Прибыль до налогообложения	7 940

4. Отчет о движении денежных средств (тыс. руб.)

Остаток денежных средств на начало текущего года	20 400
Движение денежных средств по текущей деятельности	
Средства, полученные от покупателей (заказчиков)	14 200
Денежные средства, направленные:	
на оплату приобретенных товаров, услуг	(4 780)
на оплату труда	(3 800)
Чистые денежные средства по текущей деятельности	5 620
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности	
Чистые денежные средства по инвестиционной деятельности	0
Движение денежных средств по финансовой деятельности	
Чистые денежные средства по инвестиционной деятельности	0
Чистое увеличение денежных средств	5 620
Остаток денежных средств на конец отчетного периода	26 020

К событиям, существовавшим на отчетную дату, можно отнести события под номерами 2, 5, 8, 9 и 14. Все остальные события возникли после отчетной даты, кроме события № 3, которое не является событием после отчетной даты в смысле ПБУ 7/98.

АЛФАВИТНО-ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ

- А**
- Авансы полученные** 216
- Активы**
- внеоборотные . 18, 41, 42, 56, 176—178
 - оборотные 18, 41, 42, 92
 - оценка в балансе 44
 - остаточная стоимость 80
 - первоначальная стоимость 44
 - текущая стоимость 44
- Акции**
- представление и оценка в балансе
 - общие правила 77
 - правила для котирующихся акций 78
- приобретение
- покупка 77
 - вклад в уставный капитал 78
 - поступление безвозмездно 78
- собственные акции, выкупленные у акционеров 113, 114
- Амортизация**
- основных средств 20, 71
 - линейный метод 20, 72, 73
 - метод уменьшаемого остатка . . 72, 73
 - метод суммы чисел лет полезного использования . . . 72, 73
 - метод списания стоимости пропорционально объему выпуска . 73
 - основных средств, бывших в эксплуатации 74
 - нематериальных активов 61
- Аренда**
- доходы и расходы от сдачи имущества в аренду 259
- Б**
- Баланс**
- актив баланса 39
 - дата составления 44
 - оценка статей актива 44
 - пассив баланса 39
- Бартер** 219
- Безвозмездное получение**
- имущества 264, 265
 - нематериальных активов 61
 - материалов 136
 - основных средств 64, 136
- Бухгалтерский учет**
- назначение 16, 24
 - нормативное регулирование . . 27, 28
- В**
- Возврат товаров** 224
- Выручка**
- критерий существенности 210
 - момент признания
 - метод начисления 157, 214, 215
 - кассовый метод 157, 214
- определение суммы выручки
- по договорам с особым переходом права собственности 217, 218
 - при выдаче коммерческого кредита 218
 - при бартерных сделках 219, 220
 - по сделкам в условных единицах 220, 221
 - по договорам комиссии 221—223
 - при предоставлении скидок . . . 224
 - при возврате товаров 224
 - счета учета выручки 211, 212
- Готовая продукция**
- расчет себестоимости 97

Д

Движение денежных средств

по текущей деятельности	302–304
по инвестиционной деятельности.	304–306
по финансовой деятельности.	306–307

Двойная запись

основные принципы.	151–154
----------------------------	---------

Дебет счета. 148

Дебиторская задолженность

состав.	102
-----------------	-----

Деловая репутация фирмы 57, 61

Денежные средства 104

Добавочный капитал. 114

Договор комиссии. 221

Долгосрочные финансовые вложения

состав.	76
представление в балансе	77

Доходные вложения в материальные ценности. 76

Доходы будущих периодов. 135

И

Износ — см. амортизация

Инвентарный объект. 62

З

Займы 39

долгосрочные.	79, 131
-----------------------	---------

облигационные.	132
------------------------	-----

краткосрочные.	132
------------------------	-----

Затраты — см. расходы

К

Кредит счета. 148

Кредиты. 39

Курсовые разницы. 266

Кредиторская задолженность. 40, 41

перед поставщиками и подрядчиками.	132
перед персоналом.	133

перед государственными внебюджетными фондами.	133
по налогам и сборам.	134
перед прочими кредиторами.	134
перед участниками.	134
проводки.	262
списание	262

Л

Линейный метод

амортизации основных средств . 72, 73

ЛИФО. 94, 95

М

Методы списания материалов и товаров

по себестоимости каждой единицы.	96
по средней себестоимости.	96
ФИФО.	94, 95
ЛИФО.	94, 95

Н

Налог на прибыль. 281

отложенные налоговые обязательства.	285–288
отложенные налоговые активы	288–292
постоянные налоговые обязательства и активы.	283, 284
условный налог на прибыль	281, 282
фактический налог на прибыль.	281, 282

НДС

вычет НДС по приобретенным ценностям.	100–102, 239
момент признания НДС с выручки метод начисления.	216

Налоговое обязательство — см. налог

на прибыль

Налоговый актив — см. налог на прибыль

Налоговый учет. 25, 26

Недостачи прошлых лет. 137

Незавершенное производство. 97

Незавершенное строительство	
состав	75
Нематериальные активы	57
амортизация и переоценка	61
критерии отнесения имущества	
к нематериальным активам	58
неисключительные права	59
первоначальная стоимость	59
покупка	60
вклад в уставный капитал	60
поступление безвозмездно	61
создание	61
срок использования	61

О

Обязательства	37, 130
Обычные виды деятельности	210
Основные средства	18, 41, 42, 61
амортизация основных средств	71
дооборудование	64
единица учета	62
инвентарный объект	62
критерии отнесения имущества	
к основным средствам	62
ликвидация	64
модернизация	64
первоначальная стоимость	63
при покупке	63
при внесении в уставный капитал	64
при поступлении безвозмездно	64
при создании	64
переоценка	65
порядок проведения	65
налоговые последствия	70
продажа	260
реконструкция	64
срок использования	72
Отчет о движении денежных средств	22, 298-301

П

Первоначальная стоимость	
основных средств	63, 64

нематериальных активов	60, 61
финансовых вложений	73
товаров	97
материалов	93
Переоценка основных средств	65, 66
Пересчет выручки	220
Прочие доходы	
проценты к получению	256
доходы от совместной	
деятельности	258
доходы от участия в других	
организациях	258
штрафы и пени	263
возмещаемые убытки	263
прибыль прошлых лет, выявленная	
в текущем году	264
безвозмездно полученное	
имущество	264, 265
списанная кредиторская	
задолженность	266
положительные курсовые разницы	266
Прочие расходы	
проценты к уплате	255!
отрицательные курсовые разницы	266
Прибыль	
нераспределенная	115, 116, 247
проводки	192-194, 247
План счетов	
структура	172
содержание	173-176

Р

Расходы	
коммерческие расходы	
производственных фирм	244
торговых фирм	245
момент отражения	
метод начисления	158, 235
кассовый метод	158, 235
методы списания для	
производственных фирм	
метод полной	
себестоимости	240, 241

метод сокращенной себестоимости	241, 242
методы списания для торговых фирм	242, 243
материальные расходы	236
производственные	179–184
переменные	19
постоянные	19
прочие — см. прочие расходы по обычным видам деятельности	235, 236
расходы на оплату труда	237
управленческие	246
условно-постоянные	19
Разницы	
суммовые	221
курсовые	266
Расходы будущих периодов	
определение	18, 98
списание	
равномерное	99
пропорционально объему	100
Резервный капитал	117–119
Резервы	
по сомнительным долгам	103, 104, 262
предстоящих расходов	138
под снижение стоимости материальных ценностей	96, 261
С	
Счета бухгалтерского учета	
активные счета	148, 149
оборот по счету	155
сальдо счета	149
счета доходов и выручки	155, 192, 211, 212
счета расходов	155, 179–183
счета расчетов	190, 191
счета финансовых результатов	192–194
пассивные счета	148, 150
план счетов	172

Скидки	224
Средняя себестоимость	
списание сырья и материалов	96
Сырье и материалы	
первоначальная стоимость	93
списание	94
резервы под снижение стоимости	96
Строительство	
хозяйственный способ	75
подрядный способ	75
незавершенное строительство	74
Совместная деятельность	79, 258

Т

Товары

первоначальная стоимость	97
товары отгруженные	98
Точка нулевой прибыли	21

У

Убыток

непокрытый	116, 117
проводки	247
Управленческий учет	18, 24
Уставный капитал	36–38, 113

Ф

Финансовые вложения

долгосрочные	76–78
краткосрочные	104
ФИФО	
списание сырья и материалов	94, 95

Ц

Ценные бумаги — см. акции

Ш

Штрафы и пени	263
--------------------------------	-----