**Дипломная работа**

**Бухгалтерский и налоговый учёт расчётов в коммерческой организации**

**ВВЕДЕНИЕ**

Учет является важнейшим источником, поставщиком фактической информации различным объектам управления – службам предприятия, его подразделениям, менеджерам, которые используя эту информацию с другими данными, вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения. Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом статистическом учете, для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности. Пользователями информации, отраженной в типовой бухгалтерской отчетности организации, являются различные потребители-инвесторы; кредиторы; кредитные учреждения; различные юридические и физические лица, предоставившие займы организации; государственные органы; администрация организации и ее работники и другие пользователи.

Бухгалтерский учет изучает количественную сторону хозяйственных явлений в неразрывной связи с их качественной стороной путем сплошной, непрерывной, документально обоснованной и взаимосвязанной регистрации хозяйственных фактов как в денежном выражении, так и в натуральных показателях.

Бухгалтерский учет, постоянно совершенствуясь, становится важным звеном формирования рыночной экономики, языком бизнеса и предпринимательства, действенной функцией управления. Он призван способствовать лучшей организации управления, планирования, прогнозирования, анализа посредством обеспечения учетной информацией разных уровней управления и носит не только ретроспективный, но и перспективный характер.

Бухгалтерский учет - одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета.

Именно в системном бухгалтерском учете отражается фактическая информация по каждому виду основных средств, материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых ресурсов, что позволяет направлять и координировать финансовую и производственно-хозяйственную деятельность, добиваться желаемых результатов.

Чтобы с наибольшим эффектом использовать эту информацию в целях управления предприятием, необходима такая система организации бухгалтерского учета, которая ориентирована на использование передовых методов учета, положительного зарубежного опыта, международных стандартов бухгалтерского учета, широкое применение вычислительной техники.

Проблема качества информации также стоит в России достаточно остро - предоставляемая информация зачастую есть просто отражение первичных документов, ее релевантность или надежность мало кого интересует. В то же время существование проблемы проходит практически незамеченным, по крайней мере она не рассматривается как столь же актуальная, что и переход на использование американских методик ведения учета. Следует учитывать, что в отрыве от принципов, на которых они базируются, эти методики во многом теряют свою полезность. Среди российских бухгалтеров, к сожалению, бытует мнение, что если при ведении учета не допускается преднамеренного искажения данных, то итоговые данные будут истинными, что неверно в силу условности многих приемов, используемых в бухгалтерском учете.

Бухгалтерский и налоговый учеты отличаются существенно и предприятиям приходится вести двойную бухгалтерию, что совершенно нерационально и требует дополнительных временных и материальных затрат. Цели ведения обоих учетов приблизительно одинаковые – формирование полной и достоверной информации для внутренних и внешних пользователей. Однако методики ведения совершенно разные.

Актуальной проблемой для современной российской экономики является приведение существующей в нашей стране системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами. Изучение накопленного опыта в странах с развитой экономикой и системами хозяйствования позволяет привлечь потенциальных партнеров-инвесторов и вооружить российских предпринимателей знаниями международной системы ведения финансовой отчетности.

В международной системе финансовой отчетности выделяются четыре основных характеристики бухгалтерской информации: релевантность, достоверность, сопоставимость и последовательность.

Для учета кругооборота капитала организации применяют различные приемы и способы. Совокупность этих приемов и способов представляет собой метод бухгалтерского учета.

Каждый отдельный прием или способ является элементом метода бухгалтерского учета. К ним относятся: бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, бухгалтерская отчетность.

Бухгалтерский баланс является способом обобщения и группировки хозяйственных средств организации (по видам и размещениям, источникам формирования и целевому назначению) в денежном измерителе на определенный момент времени. Он содержит информацию об имущественном и финансовом положении организации.

Бухгалтерский счет - это специальный прием, который позволяет осуществлять экономическую группировку хозяйственных средств и текущий учет однородных хозяйственных операций. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета; вид хозяйственных средств или их источников или хозяйственный процесс. Совокупность счетов представляет собой систему формирования и сохранения информации, необходимой для применения управленческих решений.

Система двойной записи на счетах основывается на принципе двойственности и состоит в том, что каждая хозяйственная операция должна быть зарегистрирована как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме.

Документация - это способ первичного отражения объектов бухгалтерского учета путем их документального оформления. На каждую хозяйственную операцию или группу однородных операций составляют оправдательный документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем для регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Инвентаризация - это проверки фактического наличия имущества и финансовых обязательств организации и сопоставление полученных данных о них с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей а их уточнение в случае выявленных расхождений. Инвентаризация позволяет установить явления, по тем или иным причинам не зафиксированные на счетах бухгалтерского учета.

Оценка представляет собой способ денежного выражения имущества и обязательств организации путем суммирования затрат для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Калькуляция - это способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Бухгалтерская отчетность - это система показателей, отражающих нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации на отчетную» дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год).

Она является завершающим этапом учетного процесса и включает бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета.

Целью настоящей дипломной работы является изучение бухгалтерского и налогового учёта расчётов в коммерческой организации.

Исходя из этой цели необходимо поставить следующие задачи:

- исследовать значение инвентаризации для бухгалтерского учёта;

- изучить структуры и реформацию бухгалтерского баланса;

- установить роль бухгалтерской отчётности как важнейшего источника информации в бухгалтерском учёте;

- исследовать проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учёта.

Методической и теоретической основой дипломной работы являются: Федеральный Закон «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, Глава 25 НК РФ, и другие нормативные документы, законодательные акты, а так же литература по бухгалтерскому учету, публикации экономических журналов и газет, таких как «Бухгалтерский учет», «Главбух», «Финансовая газета» и внутренняя документация предприятия.

Объектом исследования является ООО ПКФ «Миллениум-2».

Предметом исследования является методика бухгалтерского и налогового учёта расчётов в коммерческой организации.

Структурно дипломная работа состоит из введения, четырёх глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

**1. ЗНАЧЕНИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ДЛЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА**

**1.1 Сущность и виды инвентаризации**

Перед тем как приступить к составлению бухгалтерской отчетности предприятия обязаны провести инвентаризацию. На каждом предприятии должна быть создана постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В ее состав необходимо включить представителей администрации, работников бухгалтерии, а также других специалистов (инженеров, экономистов, техников и т.д.). В инвентаризации могут принимать участие аудиторы.

Перед началом проверки фактического наличия имущества комиссия должна получить последний отчет о движении материальных ценностей и денежных средств. А материально-ответственные лица должны дать расписки о том, что все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии, и все ценности, поступившие под их ответственность, оприходованы, а выбывшие - списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Согласно ст.12 Федерального закона "О бухгалтерском учете", в ходе инвентаризации необходимо проверить и документально подтвердить наличие, состояние и оценку имущества и обязательств. Чтобы выполнить данное требование закона, необходимо провести инвентаризацию:

- основных средств;

- товарно-материальных ценностей;

- незавершенного производства;

- денежных средств, финансовых вложений и расчетов;

- резервов предстоящих расходов и платежей.

Проверяя наличие основных средств, комиссия должна осмотреть объекты и занести в описи их назначение, инвентарные номера и основные технические характеристики. Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и поэтому изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

При инвентаризации недвижимости комиссия должна убедиться в наличии документов, подтверждающих нахождение соответствующих объектов в собственности организации.

Машины, оборудование и транспортные средства нужно заносить в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально-ответственных лиц должна пересчитать, перевесить или перемерить имеющиеся на предприятии материальные ценности.

ТМЦ, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти ТМЦ заносятся в отдельную опись под наименованием "Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации".

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации. Комиссия должна проверить сохранность:

- наличных денег;

- ценных бумаг;

- денежных документов (билетов, путевок и проч.).

Проверка наличия ценных бумаг проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. При этом в акте нужно указать название, серию, номер, номинальную и фактическую стоимость, сроки гашения и общую сумму этих ценных бумаг.

Проверяя наличие ценных бумаг, комиссия должна установить правильность оформления ценных бумаг, реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг, полноту отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При инвентаризации финансовых вложений комиссия должна проверить фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Реквизиты каждой ценной бумаги необходимо сопоставить с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк - депозитарий - специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, должны быть подтверждены документами.

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, расчетов с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

При этом инвентаризационная комиссия должна установить:

- правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;

- правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;

- правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая суммы дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

При инвентаризации резервов предстоящих расходов и платежей комиссия должна проверить правильность и обоснованность созданных в организации резервов:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;

- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- на выплату вознаграждений по итогам работы организации за год;

- расходов на ремонт основных средств;

- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

- предстоящих затрат по ремонту предметов проката и др.

Проводя инвентаризацию, комиссия должна проверить, правильно ли были рассчитаны суммы резервов и обоснованно ли переносятся остатки на начало следующего отчетного года. Если комиссия обнаружит превышение фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета, в декабре отчетного года производится сторнировочная запись издержек производства и обращения.

При этом нужно помнить, что неизрасходованные суммы резерва сомнительных долгов в конце года присоединяются к финансовым результатам.

**1.2 Документальное оформление инвентаризации**

Все организации должны применять формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации. По каждому виду имущества заполняются отдельные унифицированные формы первичной учетной документации: N ИНВ-1 "Инвентаризационная опись основных средств", N ИНВ-1а "Инвентаризационная опись нематериальных активов", N ИНВ-3 "Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей" и т.д.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в годовом бухгалтерском отчете. Выявленный в результате инвентаризации излишек имущества необходимо оприходовать по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Стоимость такого имущества увеличивает финансовые результаты организации.

Пример. По состоянию на 1 января 2005 г. на предприятии ООО ПКФ «Миллениум-2» проводилась инвентаризация, в результате которой обнаружен излишек материалов. Рыночная стоимость этих материалов составила 5000 руб.

Бухгалтер предприятия сделал 31 декабря 2004 г. следующую проводку:

Дебет 10 Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- 5000 руб. - оприходованы выявленные в результате инвентаризации материалы.

Информация о недостаче и порче имущества отражается на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" независимо от того, подлежит оно отнесению на счета издержек производства (обращения) или на виновных лиц.

Недостачи товарно-материальных ценностей списываются со счетов учета по фактической себестоимости. Недостающие (похищенные) или полностью испорченные основные средства можно списать по их остаточной стоимости, а частично испорченные материальные ценности - по сумме определившихся потерь.

Недостачу имущества в пределах норм естественной убыли можно отнести на издержки производства. Недостачу, выявленную сверх этих норм, должны возмещать виновные лица.

Пример. При инвентаризации денежных средств в кассе ООО ПКФ «Миллениум-2» была обнаружена недостача в сумме 8000 руб. На основании распоряжения руководителя ООО ПКФ «Миллениум-2» недостача удерживается из заработной платы кассира в размере 20 процентов от ежемесячного заработка до полного погашения задолженности. Зарплата кассира - 20 000 руб.

Чтобы отразить недостачу денег, бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» сделал следующие проводки:

Дебет 94 Кредит 50 - 8000 руб. - отражена недостача денег в кассе;

Дебет 73 Кредит 94 - 8000 руб. - отнесена недостача на виновное лицо.

Ежемесячно в течение двух месяцев бухгалтер делает проводку:

Дебет 70 Кредит 73 - 4000 руб. (20 000 руб. х 20%) - отражается удержание недостачи из заработной платы кассира.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то убытки от недостачи имущества и его порчи в целях бухгалтерского учета можно списать на финансовые результаты организации (пп."б" п.3 ст.12 Закона N 129-ФЗ).

В целях исчисления налога на прибыль убытки можно списать на внереализационные расходы, но также только в случае, когда виновные лица не установлены.

**2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС: РЕФОРМАЦИЯ И СТРУКТУРА**

**2.1 Реформация бухгалтерского баланса**

Перед тем как приступить к составлению годового отчета, бухгалтеру следует провести реформацию баланса, то есть обнулить счета 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы" и 99 "Прибыли и убытки".

В течение 2004 г. каждый месяц, сопоставляя обороты по счету 90, бухгалтер определял финансовый результат от обычных видов деятельности. Если оказывалось, что организация за месяц получила прибыль, то в учете бухгалтер делал такую проводку:

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 99

- отражена прибыль за отчетный месяц.

Убыток же списывался следующей записью:

Дебет 99 Кредит 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж"

- отражен убыток за отчетный месяц.

В конце года все субсчета, открытые к счету 90, нужно закрыть внутренними записями на субсчет "Прибыль/убыток от продаж". В результате на 1 января нового года по всем субсчетам счета 90 "Продажи" будет нулевой остаток.

На счете 91 "Прочие доходы и расходы" в течение года собирались операционные и внереализационные доходы и расходы. При этом каждый месяц бухгалтер, сопоставляя обороты по этому счету, списывал финансовый результат от данных операций на счет 99.

Если за месяц была получена прибыль, то в учете делалась следующая проводка:

Дебет 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 99 - отражена прибыль за отчетный месяц.

А если получен убыток, то в учете делалась следующая запись:

Дебет 99 Кредит 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов" - отражен убыток за отчетный месяц.

В конце года счет 91 следует закрыть внутренними проводками на субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов".

После этого нужно закрыть счет 99 "Прибыли и убытки". Сальдо счета 99 равно чистой прибыли (или убытку) текущего года.

Это сальдо переносится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Пример. Итоги работы ООО ПКФ «Миллениум-2» за 2004 г. таковы:

1) выручка от продажи продукции (кредит субсчета "Выручка" счета 90) - 1 180 000 руб.;

2) себестоимость реализованной продукции (дебет субсчета "Себестоимость продаж" счета 90) - 650 000 руб.;

3) начисленный к уплате в бюджет налог на добавленную стоимость (дебет субсчета "Налог на добавленную стоимость" счета 90) - 180 000 руб.;

4) прибыль от продаж (дебет субсчета "Прибыль/убыток от продаж" счета 90) - 350 000 руб. (1 200 000 - 650 000 - 200 000);

5) внереализационные и операционные расходы (дебет субсчета "Прочие расходы" счета 91) - 40 000 руб.;

6) внереализационные и операционные доходы (кредит субсчета "Прочие доходы" счета 91) - 55 000 руб.;

7) прибыль от прочих операций (дебет субсчета "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91) - 15 000 руб. (55 000 - 40 000);

8) прибыль за 2004 г. (кредит счета 99) - 365 000 руб. (350 000 + 15 000).

Реформируя баланс, бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» записывает:

Дебет 90 субсчет "Выручка" Кредит 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж"

- 1 180 000 руб. - закрыт субсчет "Выручка";

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 90 субсчет "Себестоимость продаж"

- 650 000 руб. - закрыт субсчет "Себестоимость продаж";

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость"

- 180 000 руб. - закрыт субсчет "Налог на добавленную стоимость";

Дебет 91 субсчет "Прочие доходы" Кредит 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов"

- 55 000 руб. - закрыт субсчет "Прочие доходы";

Дебет 91 субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов" Кредит 91 субсчет "Прочие расходы"

- 40 000 руб. - закрыт субсчет "Прочие расходы".

В течение года организация за счет чистой прибыли уплатила в бюджет:

- налог на прибыль - 70 000 руб.;

- штрафные санкции за несвоевременное перечисление налогов - 3000 руб.

Начисление этих платежей было отражено проводкой:

Дебет 99 Кредит 68

- 73 000 руб. (70 000 + 3000) - начислены налог на прибыль и штрафные санкции в бюджет.

Затем бухгалтеру ООО ПКФ «Миллениум-2» нужно закрыть счет 99 "Прибыли и убытки".

Для этого он делает такую проводку:

Дебет 99 Кредит 84 - 292 000 руб. (350 000 + 15 000 - 73 000) - списана чистая прибыль отчетного года.

Сдавать баланс, да и другие формы годовой отчетности нужно на бланках, которые утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н.Правда, в этом Приказе в формах бухгалтерской отчетности не во всех строках проставлены коды. Эти коды утверждены другим документом - Приказом Минфина России от 14 ноября 2003 г. N 102н. И, составляя отчетность, их нужно указать. В книге все строки приведены с кодами, утвержденными Приказом Минфина N 102н.

**2.2 Структура бухгалтерского баланса**

Бухгалтерский баланс состоит из пяти разделов:

В разделе I "Внеоборотные активы" баланса бухгалтер должен заполнить строки:

По строке 110 отражаются нематериальные активы к ним относятся:

- исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, которые используются организацией более года (изобретения, компьютерное программное обеспечение, товарные знаки и т.п.);

- организационные расходы, признанные в соответствии с учредительными документами вкладом учредителей в уставный капитал (оплата консультационных, рекламных, юридических услуг; расходы по подготовке документации и другие расходы, понесенные до государственной регистрации);

- деловая репутация (положительная разница между покупной ценой организации и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств).

Амортизация нематериальных активов начисляется ежемесячно в течение всего срока, на протяжении которого эти активы используются в работе.

По вновь поступившим нематериальным активам амортизацию надо начинать начислять с того месяца, который следует за месяцем, когда нематериальный актив был принят к бухгалтерскому учету. Например, если вы оприходовали товарный знак или патент на изобретение в ноябре, то амортизацию по нему нужно начислять с декабря.

Если нематериальные активы, амортизация по которым начислена полностью, еще применяются в работе, то организация оценивает их условно и сумму этой оценки относит на финансовые результаты.

Пример. В январе 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» зарегистрировала свидетельство на полезную модель стоимостью 12 000 руб. сроком на пять лет. В течение этого времени амортизационные отчисления отражались с использованием способа уменьшения первоначальной стоимости нематериального актива. По прошествии пяти лет период действия свидетельства был продлен еще на два года. Следуя п.21 ПБУ 14/2000, организация отразила в своем учете свидетельство по условной оценке в 10 руб. На счетах бухгалтерского учета были сделаны следующие записи.

Ежемесячно с февраля 2004 г. по январь 2009 г. включительно:

Дебет 20 (23, 26 ...) Кредит 04

- 200 руб. (12 000 руб. : 5 лет : 12 мес.) - начислена амортизация.

В феврале 2009 г.:

Дебет 04 Кредит 91

- 10 руб. - отражена условная оценка нематериального актива.

Что касается отражения свидетельства на полезную модель в балансе за 2004 г., то оно было показано по строке 110 в сумме 9800 руб. (12 000 руб. - 200 руб. х 11 мес.).

В группе строк 120 "Основные средства" бухгалтер указывает остаточную стоимость основных средств, которые находятся:

- в эксплуатации;

- на реконструкции или модернизации;

- на восстановлении;

- в консервации или в запасе.

Порядок учета основных средств регулируется Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденным Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н.

Остаточная стоимость основного средства (то есть та стоимость, которая указывается в балансе) равна его первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму амортизационных отчислений.

Отражая в учете основное средство, бухгалтер в первую очередь решает вопрос о его первоначальной стоимости. Метод оценки основного средства зависит от того, как фирма его получила.

Основные средства организация может:

- купить или изготовить самостоятельно;

- получить безвозмездно;

- обменять на другое имущество;

- получить как вклад в уставный капитал.

Если вы покупаете или строите основные средства, то их первоначальная стоимость будет равна сумме фактических затрат. Перечень таких затрат приведен в п.8 ПБУ 6/01. В него вошли суммы, которые в соответствии с договором предприятие должно уплатить продавцу или подрядчику, регистрационные сборы, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги, вознаграждения посредническим организациям, суммовые разницы и др.

Иногда организации покупают объекты основных средств за иностранную валюту. В этом случае стоимость основных средств пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ, который действовал на дату принятия объекта к учету.

Согласно п.10 ПБУ 6/01, организации должны учитывать безвозмездно полученные основные средства по рыночной стоимости. Сначала эту стоимость включают в состав доходов будущих периодов организации и относят на счет 98 "Доходы будущих периодов". А затем по мере начисления амортизации соответствующие суммы списывают со счета доходов будущих периодов на внереализационные доходы - в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Пример. В ноябре 2007 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» безвозмездно получило от физического лица оборудование. Этому физическому лицу принадлежит более 50 процентов акций ООО ПКФ «Миллениум-2». Рыночная стоимость оборудования составила 40 000 руб.

В ноябре 2006 г. в бухгалтерии ООО ПКФ «Миллениум-2» будут сделаны такие записи:

Дебет 08 Кредит 98 субсчет "Безвозмездные поступления"

- 40 000 руб. - отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного оборудования;

Дебет 01 Кредит 08 - 40 000 руб. - введено оборудование в эксплуатацию.

Бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» установил срок службы оборудования 10 лет. Получается, что ежемесячная сумма амортизации составит 333 руб. 33 коп. (40 000 руб. : 10 лет : 12 мес.).

В декабре 2007 г. бухгалтерия ООО ПКФ «Миллениум-2» сделает следующие проводки:

Дебет 20 Кредит 02 - 333 руб. 33 коп. - начислена амортизация оборудования;

Дебет 98 субсчет "Безвозмездные поступления" Кредит 91 субсчет "Прочие доходы" - 333 руб. 33 коп. - включена во внереализационные доходы часть стоимости безвозмездно полученного оборудования.

В налоговом учете стоимость полученного имущества будет отражена в составе внереализационных доходов.

Организация получила основные средства по договору, в котором предусматривалось исполнение обязательств неденежными средствами. Их первоначальная стоимость равна цене имущества, которое было передано взамен. А стоимость этого имущества соответствует цене, по которой в сравнимых обстоятельствах предприятие определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Прежде чем начать начислять амортизацию, организация должна определить срок полезного использования основного средства. В бухгалтерском учете срок службы каждого основного средства организация может установить самостоятельно. Так сказано в п.20 ПБУ 6/01 "Учет основных средств".

А для целей налогообложения срок полезного использования определяется по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (далее - Классификация). Она утверждена Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1. В этом документе все основные средства разбиты на 10 амортизационных групп. Для каждой группы установлен интервал срока полезного использования. Например, офисная мебель относится к четвертой амортизационной группе. Срок ее полезного использования может составлять от пяти лет одного месяца до семи лет включительно. Конкретный срок в рамках этого интервала организация выбирает самостоятельно.

Для упрощения работы стоит установить один срок полезного использования основного средства как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Пример. В феврале 2007 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» приобрело легковой автомобиль "ВАЗ 2106" за 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.). Согласно Классификации, этот автомобиль относится к третьей амортизационной группе (код по ОКОФ - 15 3410010). Срок его полезного использования может составлять от 3 лет 1 месяца до 5 лет включительно.

ООО ПКФ «Миллениум-2» решило, что срок службы этого автомобиля будет равен 4 годам как в налоговом, так и в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете можно использовать четыре способа начисления амортизации:

- линейный способ;

- способ уменьшаемого остатка;

- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Об этом сказано в п.18 ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Однако я рекомендую начислять амортизацию и в бухгалтерском, и в налоговом учете линейным методом. Тогда данные бухгалтерского и налогового учета во многом будут совпадать, а значит, объем работы у бухгалтера уменьшится.

Надо сказать, и в бухгалтерском, и в налоговом учете не нужно начислять амортизацию на основное средство стоимостью менее 10 000 руб. Его стоимость списывается на расходы сразу, как только его ввели в эксплуатацию.

Переоценивать можно все основные средства, находящиеся на балансе предприятия. В то же время у организации есть право вообще не проводить переоценку основных средств или же переоценивать лишь некоторые из них - по выбору.

Еще в учетной политике необходимо указать способ, которым будет проводиться переоценка. Пункт 15 ПБУ 6/01 предусматривает два способа - индексацию и прямой пересчет по документально подтвержденным рыночным ценам. Однако индексов, с помощью которых можно переоценивать основные средства, на сегодня нет. Поэтому фактически у предприятий остался только один способ переоценки имущества - пересчет по рыночным ценам.

Отражать результаты переоценки в бухгалтерском учете надо только по окончании того года, в котором она проводилась. Поэтому организации, как правило, переоценивают эти объекты в конце года. Проводки по переоценке, проведенной в 2004 г., нужно сделать 31 декабря 2007 г. Однако при составлении годового баланса за 2007 г. их не учитывают. Результаты переоценки нужно учесть в балансе за I квартал 2008 г.

Отражение переоценки основных средств в бухгалтерском учете зависит от того, в первый раз эти основные средства переоцениваются или нет.

В результате переоценки стоимость основного средства может как уменьшиться, так и увеличиться, то есть произойдет уценка либо дооценка имущества.

Сумма уценки относится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Так сказано в п.15 ПБУ 6/01. При этом делается такая проводка:

Дебет 84 субсчет "Переоценка основных средств" Кредит 01

- списана на непокрытый убыток сумма уценки основного средства.

Если организация уценила имущество, которое ранее было дооценено. Тогда та часть уценки, которая не превышает сумму дооценки объекта, списывается за счет добавочного капитала организации. А сумму превышения относят на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Пример. В декабре 2001 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» впервые провело переоценку станка. В результате станок был дооценен на 5000 руб. Сумма дооценки амортизации составила 500 руб.

Результаты переоценки на 1 января 2002 г. в учете были отражены следующими записями:

Дебет 01 Кредит 83 субсчет "Переоценка основных средств"

- 5000 руб. - увеличен добавочный капитал на сумму дооценки станка;

Дебет 83 субсчет "Переоценка основных средств" Кредит 02

- 500 руб. - уменьшен добавочный капитал на сумму дооценки амортизации станка.

В декабре 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» вновь переоценило свои основные средства. В этот раз станок был уценен на 6000 руб. А сумма, на которую нужно скорректировать амортизацию станка, составила 600 руб.

В бухгалтерском учете ООО ПКФ «Миллениум-2» будут сделаны проводки:

Дебет 83 субсчет "Переоценка основных средств" Кредит 01

- 5000 руб. - уменьшен добавочный капитал на сумму уценки станка, равную сумме его предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 83 субсчет "Переоценка основных средств"

- 500 руб. - увеличен добавочный капитал на сумму уценки амортизации станка, равную сумме ее предыдущей дооценки;

Дебет 84 субсчет "Переоценка основных средств" Кредит 01

- 1000 руб. (6000 - 5000) - отражена сумма уценки станка, превышающая сумму его предыдущей дооценки;

Дебет 02 Кредит 84 субсчет "Переоценка основных средств"

- 100 руб. (600 - 500) - списана на нераспределенную прибыль сумма уценки амортизации станка, превышающая сумму ее предыдущей дооценки.

Если стоимость уцененного основного средства ранее при переоценке уменьшалась, то уценка отражается так же, как если бы она проводилась впервые. При этом пересчитывается уже не первоначальная, а восстановительная стоимость объекта.

А бухгалтеру нужно сделать следующие проводки:

Дебет 84 субсчет "Переоценка основных средств" Кредит 01

- списана на непокрытый убыток сумма уценки основного средства;

Дебет 02 Кредит 84 субсчет "Переоценка основных средств"

- списана на нераспределенную прибыль сумма уценки амортизации основного средства.

По строке 130 отражается сумма затрат организации на незавершенное строительство (капитальные вложения). К таким затратам п.41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации относит:

- расходы на любые строительно-монтажные работы;

- стоимость приобретенных зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря;

- стоимость прочих капитальных работ и затрат (это могут быть проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы, переселение в связи со строительством, подготовка кадров и т.д.);

- стоимость объектов капитального строительства, которые временно используются еще до ввода в эксплуатацию;

- стоимость объектов недвижимости, права на которые не зарегистрированы;

- расходы по формированию основного стада.

Кроме того, в строке "Незавершенное строительство" отражается стоимость приобретенного оборудования, еще не переданного в монтаж.

По строке 135 Бухгалтерского баланса показывается остаточная стоимость имущества, предназначенного для сдачи в аренду или прокат. Доходные вложения в материальные ценности учитываются на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности". На этом счете отражается первоначальная стоимость этого имущества. Что касается амортизации доходных вложений в материальные ценности, то она отражается на счете 02 "Амортизация основных средств". Также по строке 135 нужно показать остаточную стоимость предметов, предназначенных для передачи в аренду по договору лизинга. Посмотрим на примере, как ведет учет лизингодатель.

По строке 140 Бухгалтерского баланса указываются все виды финансовых вложений организации на срок более одного года.

Для того чтобы классифицировать актив как финансовое вложение, необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

2) переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

3) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Отмечу, что все три условия признания финансовых вложений должны выполняться одновременно. Существуют некоторые объекты, традиционно относимые к финансовым вложениям, которые таковыми не являются. Одним из примеров является выдача беспроцентных займов или приобретение беспроцентных векселей - в этом случае вложения не приносят экономических выгод или доходов ни в форме процентов, ни в форме прироста их стоимости. Следовательно, учитывать их как финансовые вложения нельзя.

Строка 145 "Отложенные налоговые активы". Прибыль в бухгалтерском и налоговом учете формируется по-разному. Это приводит к тому, что налог (условный) с бухгалтерской прибыли отличается от той суммы налога на прибыль, которую предприятие должно уплатить в бюджет. Но в бухгалтерском учете нужно отразить именно условный налог, а также все разницы между этим условным налогом и реальным налогом на прибыль.

Существуют два вида разниц: постоянные и временные. Они в свою очередь приводят к возникновению постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Отложенные налоговые активы рассчитываются так: вычитаемая временная разница умножается на 24 процента (ставку налога на прибыль). Вычитаемые временные разницы возникают в тех случаях, когда для целей налогообложения расходы принимаются частями, а в бухгалтерском учете - сразу.

После того как определен отложенный налоговый актив, его нужно отразить в бухгалтерском учете. Такой актив нужно отразить в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

Пример. В ноябре 2007 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» приняло к учету автомобиль. В бухгалтерском и налоговом учете первоначальная стоимость автомобиля одинакова и составляет 120 000 руб. Согласно Классификации основных средств, этот автомобиль относится к третьей амортизационной группе. Срок его полезного использования может составлять от 3 лет 1 месяца до 5 лет включительно. Решили, что автомобиль прослужит 5 лет.

В учетной политике для целей налогообложения у ООО ПКФ «Миллениум-2» определено, что амортизация начисляется линейным способом. А в бухучете предприятие начисляет амортизацию методом уменьшаемого остатка.

Предположим, что в 2004 г. в бухгалтерском учете сумма начисленной амортизации составила 3333 руб., а в налоговом - 2006 руб. Поэтому вычитаемая временная разница равна:

3333 руб. - 2000 руб. = 1333 руб.

Следовательно, сумма отложенного налогового актива равна 319,92 руб. (1333 руб. х 24%).

В бухгалтерском учете начисление амортизации отражается так:

Дебет 20 Кредит 02

- 3333 руб. - начислена амортизация по автомобилю.

Отложенный налоговый актив нужно отразить на счете 09 "Отложенные налоговые активы". В том периоде, когда у вас образовалась вычитаемая временная разница, нужно сделать проводку:

Дебет 09 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- отражен отложенный налоговый актив.

По строке 150 вписываются данные о средствах и вложениях, которые не были отражены по другим строкам разд.I "Внеоборотные активы" Бухгалтерского баланса.

По строке 190 указывается сумма строк 110 "Нематериальные активы", 120 "Основные средства", 130 "Незавершенное строительство", 135 "Доходные вложения в материальные ценности", 140 "Долгосрочные финансовые вложения", 145 "Отложенные налоговые активы" и 150 "Прочие внеоборотные активы" баланса.

Раздел II баланса "Оборотные активы".

По строке 210 Бухгалтерского баланса приводятся данные обо всех запасах организации: материалах, готовой продукции, товарах, незавершенном производстве, расходах будущих периодов и т.п. А расшифровывают эти сведения по строкам 211 - 217.

По строке 211 указывается фактическая себестоимость материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, топлива, тары, запасных частей. Согласно п.6 ПБУ 5/01, в фактическую себестоимость таких запасов включаются все расходы, связанные с их приобретением и доведением до состояния, в котором их можно использовать.

К бухгалтерскому учету материально-производственные запасы принимаются по фактической себестоимости.

Организации могут применять учетные цены в бухгалтерском и складском учете запасов. Организация, применяющая учетные цены, использует для отражения операций по заготовлению и приобретению материально-производственных запасов балансовый счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". По дебету счета 15 отражаются покупная стоимость материально-производственных запасов и транспортно-заготовительные расходы. При этом в учете делают такие проводки:

Дебет 15 Кредит 60 (71, 76...)

- при приобретении МПЗ у сторонних организаций;

Дебет 15 Кредит 20 (23, 29)

- при изготовлении МПЗ в организации.

Услуги вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств, оказанные в процессе заготовления и доставки материальных ценностей, списывают проводкой:

Дебет 15 Кредит 23 (29)

- учтены расходы вспомогательных производств.

По кредиту балансового счета 15 отражают стоимость материалов по учетным ценам:

Дебет 10 Кредит 15

- оприходованы по учетным ценам материальные ценности, поступившие на склад.

На конец отчетного месяца по счету 15 может образоваться дебетовое или кредитовое сальдо. Это - разница между фактической себестоимостью приобретаемых МПЗ и их учетной ценой. Фактическая себестоимость материальных ценностей складывается из покупной (договорной) цены и транспортно-заготовительных расходов. Указанная разница списывается в дебет или кредит балансового счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". В учете на последнюю дату каждого месяца делают одну из проводок:

Дебет 16 Кредит 15

- выявлено превышение фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей над их учетной ценой;

Дебет 15 Кредит 16

- списано превышение учетных цен над фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей.

Счет 15 на конец месяца может иметь дебетовое сальдо только на стоимость материалов, на которые право собственности (владения, распоряжения) перешло к организации, но сами материалы на склад еще не поступили. Стоимость таких материалов определяется по расчетным документам поставщика.

Разницы, накопленные на счете 16, списываются (или сторнируются) на счета учета затрат (20, 23, 25, 26, 28, 29), расходов на продажу (44), другие соответствующие счета (08, 45, 75, 79, 80, 91, 94, 97, 99). Списание отклонений производится на те балансовые счета, на которых отражен расход соответствующих материалов, пропорционально учетной стоимости материалов.

При выбытии МПЗ организация может использовать один из следующих способов их оценки:

- по себестоимости каждой единицы;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО);

- по себестоимости последних по времени приобретения МПЗ (способ ЛИФО).

Выбранный способ оценки применяется к однородной группе (виду) МПЗ. В учете одной организации к разным группам (видам) МПЗ могут применяться разные способы оценки (исключение - розничная торговля, где должен применяться какой-то один способ оценки).

Оценка МПЗ на конец отчетного периода производится тем же способом, что и при их выбытии.

Оценка по себестоимости каждой единицы, как правило, применяют к МПЗ, которые используются в особом порядке и не могут обычным образом заменять друг друга. К таким запасам относятся драгоценные камни, драгоценные металлы, радиоактивные вещества, продукция единичного производства и т.п.

При применении указанного способа исчисление себестоимости единицы запасов можно производить одним из двух методов:

1) с включением всех расходов, связанных с приобретением материалов;

2) с включением только стоимости запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

Для оценки стоимости выбывшего товара, а также товарных остатков на складе организация использует метод средней себестоимости. Определим стоимость выбывших товаров и товарных остатков с применением скользящей оценки.

Способ ФИФО основан на допущении, что МПЗ используются в последовательности их приобретения (поступления), а именно:

- запасы, которые первыми поступают в производство (продажу), оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений (с учетом себестоимости запасов на начало месяца);

- запасы, которые находятся на складе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости последних по времени приобретений.

При применении способа ФИФО в себестоимость проданных товаров (работ, услуг) текущего месяца включается стоимость МПЗ, которые приобретены первыми.

Пример. ООО ПКФ «Миллениум-2 » использует для оценки сырья, списанного в производство, метод ФИФО. В таблице приведен порядок определения стоимости сырья и материалов, списываемых методом ФИФО.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата операции | Документ | Приход | | | Списание | | | Остаток | | |
| количество, ед. | цена за единицу, руб. | стоимость, руб. | количество, ед. | цена за единицу, руб. | стоимость, руб. | количество, ед. | цена за единицу, руб. | стоимость, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| Остаток на 1-е число месяца | | 20 | 100 | 2 000 | х | х | х | 20 | 100 | 2 000 |
| 2-е число | Товарная накладная N 12078 | 100 | 110 | 11 000 | х | х | х | 120 | х | х |
| 10-е число | Требование-накладная N 25 | х | х | х | 30 | х | х | 90 | х | х |
| 15-е число | Требование-накладная N 36 | х | х | х | 50 | х | х | 40 | х | х |
| 18-е число | Товарная накладная N 2078936 | 90 | 120 | 10 800 | х | х | х | 130 | х | х |
| 25-е число | Требование-накладная N 70 | х | х | х | 30 | х | х | 100 | х | х |
|  | Итого: | 210 | х | 23 800 | 110 | 108,18 | 11 900 | 100 | 119 | 11 900 |

Как видно из таблицы, остаток сырья на складе на конец месяца составил 100 единиц, в том числе:

- 90 единиц из партии, поступившей 18-го числа (по цене 120 руб. за единицу);

- 10 единиц из партии, поступившей 2-го числа (по цене 110 руб. за единицу).

Произведем оценку остатков сырья на складе (графа 11 таблицы):

(90 ед. х 120 руб.) + (10 ед. х 110 руб.) = 10 800 руб. + 1100 руб. = 11 900 руб.

Цена единицы сырья в остатке (графа 10) составит:

11 900 руб. : 100 ед. = 119 руб.

Определим стоимость сырья, списанного в производство:

графа 8 = графа 5 - графа 11 = 23 800 руб. - 11 900 руб. = 11 900 руб.

Цена единицы списанного в производство сырья (графа 7) составит:

11 900 руб. : 110 ед. = 108,18 руб.

Предположим, что 11 единиц сырья было использовано в обслуживающем производстве. Остальное сырье направлено на изготовление готовой продукции. В бухгалтерском учете следует сделать такие проводки:

Дебет 20 Кредит 10

- 10 710 руб. (108,18 руб. х 99 ед.) - списано сырье на производство готовой продукции;

Дебет 29 Кредит 10

- 1190 руб. (108,18 руб. х 11 ед.) - списано сырье, использованное в обслуживающем производстве.

Способ ЛИФО основан на допущении, что сначала используются МПЗ, которые поступили последними.

A именно:

- запасы, которые первыми поступают в производство (продажу), оцениваются по себестоимости последних по времени приобретений;

- запасы, находящиеся в остатках на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости ранних по времени приобретений.

Таким образом, при применении способа ЛИФО в себестоимость проданных товаров (работ, услуг) текущего месяца включается стоимость МПЗ, которые приобретены последними.

По строке 212 Бухгалтерского баланса записывается стоимость молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм), а также скота, принятого от населения для реализации.

По строке 213 Бухгалтерского баланса отражаются затраты на незавершенное производство и незавершенные работы (услуги).

Эти затраты представляют собой стоимость продукции, не прошедшей всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделий неукомплектованных, не прошедших испытания и технической приемки.

По строке 214 указывают фактическую или нормативную себестоимость готовой продукции. А торговые организации здесь же приводят покупную стоимость своих товаров. Покупная стоимость товара складывается из фактических затрат на его приобретение.

Кроме того, по строке 214 надо показать себестоимость готовой продукции или товаров, уменьшенную на сумму созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

По строке 215 Бухгалтерского баланса отражается стоимость отгруженной продукции, если право собственности на нее еще не перешло покупателю.

Такая ситуация возможна, если договором купли-продажи (поставки) предусмотрен особый порядок перехода права собственности на продукцию. Так, право собственности на отгруженный товар может переходить от поставщика к покупателю не в момент его отгрузки, а в момент оплаты.

Важной особенностью отражения отгрузки и реализации товаров в учете поставщика при заключении договора купли-продажи с особым порядком перехода права собственности является отражение переданных, но не оплаченных покупателем товаров на счете 45 "Товары отгруженные". Отгружая продукцию покупателю, бухгалтер делает следующие проводки:

Дебет 45 Кредит 43

- отгружена покупателю продукция, право собственности на которую переходит к покупателю в момент оплаты;

Дебет 51 Кредит 62

- поступила оплата от покупателя за отгруженную продукцию;

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- отражена реализация продукции;

Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС к уплате в бюджет по реализованной продукции;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45

- списана себестоимость реализованной продукции.

Пример. ООО ПКФ «Миллениум-2» отгрузил покупателю продукцию на сумму 180 000 руб., включая НДС - 30 000 руб.

Право собственности на продукцию переходит к покупателю в момент оплаты.

Себестоимость реализованной продукции составила 90 000 руб.

Покупатель произвел оплату продукции через 5 дней после ее получения.

Согласно принятой учетной политике, ООО ПКФ «Миллениум-2» определяет выручку для целей налогообложения прибыли по моменту оплаты.

В учете ООО ПКФ «Миллениум-2» делаются следующие проводки:

Дебет 45 Кредит 43

- 90 000 руб. - отгружена продукция покупателю;

Дебет 51 Кредит 62

- 180 000 руб. - поступила оплата от покупателя за отгруженную продукцию;

Дебет 62 Кредит 90 субсчет "Выручка"

- 180 000 руб. - отражена выручка от реализации продукции;

Дебет 90 субсчет "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 30 000 руб. - начислен НДС к уплате в бюджет;

Дебет 90 субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 45

- 90 000 руб. - списана себестоимость реализованной продукции;

Дебет 90 субсчет "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 99

- 60 000 руб. (180 000 - 30 000 - 90 000) - выявлен финансовый результат от реализации.

По строке 216 Бухгалтерского баланса указываются расходы, которые хотя и были произведены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам. Эти расходы учитываются на счете 97 "Расходы будущих периодов".

Порядок списания этих расходов со счета 97 организация устанавливает самостоятельно. Понятно, что самый удобный вариант - это сблизить бухгалтерский и налоговый учет, чтобы не делать двойной работы. Кроме того, это сближение позволит избежать разниц, которые требует отражать Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. N 114н.

Поскольку в налоговом учете затраты, перенесенные на будущее, списываются только равномерно, целесообразно и в бухгалтерском учете применять такой же порядок.

В бухучете переносить те или иные затраты на будущие периоды предписывает п.65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н). Там говорится, что если расходы имеют отношение к последующим отчетным периодам, то списывать их надо в течение того времени, к которому такие затраты относятся. Однако конкретного перечня расходов будущих периодов там не указано. Единственно, в Инструкции по применению Плана счетов дан ряд затрат, которые надо учитывать на счете 97 "Расходы будущих периодов". Но перечень этот неполный. К тому же далеко не все из расходов, которые списываются постепенно в налоговом учете, вообще подпадают под понятие расходов будущих периодов бухгалтерского учета. Поэтому в большинстве случаев бухгалтер самостоятельно принимает решение, что относить на счет 97, а что нет.

По строке 217 "Прочие запасы и затраты" приводится стоимость материально-производственных ценностей, которые не вошли в предыдущие строки.

По строке 220 Бухгалтерского баланса представляются суммы "входного" НДС, которые не были приняты к вычету. В соответствии со ст.ст.171 и 172 Налогового кодекса РФ предприятие имеет право принять к вычету НДС, уплаченный поставщикам, если выполнены все следующие условия:

- товары (работы, услуги) оприходованы;

- товары (работы, услуги) оплачены;

- товары (работы, услуги) приобретены для производственной деятельности либо для перепродажи;

- у организации есть счет-фактура, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

Пример. В IV квартале 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» приобрело сырье. Общая стоимость сырья составила 1 180 000 руб. (в том числе НДС - 180 000 руб.).

В бухгалтерском учете ООО ПКФ «Миллениум-2» были сделаны следующие проводки:

Дебет 10 Кредит 60

- 1 000 000 руб. - оприходованы материалы;

Дебет 19 Кредит 60

- 180 000 руб. - отражена сумма налога на добавленную стоимость, выделенная в счете-фактуре поставщика.

Сумма НДС, выделенная в счете-фактуре поставщика, не была принята к вычету, так как организация не оплатила полученные материалы.

В бухгалтерском балансе ООО ПКФ «Миллениум-2» за 2004 г. нужно сделать следующую запись:

по строке 220 - 180 000 руб.

По строке 230 показывают общую сумму долгосрочной дебиторской задолженности. Краткосрочная задолженность отражается по строке 240.

Долгосрочной считается задолженность, которую погасят не ранее чем через 12 месяцев. В противном случае задолженность является краткосрочной. Отсчитывать срок начинают со следующего месяца после того, как задолженность была отражена в учете. Разумеется, "дебиторка", которая в прошлом году считалась долгосрочной, в этом году может стать краткосрочной.

По строке 240 вписывается общая сумма задолженности, которую должны погасить в течение 12 месяцев после 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором дебиторская задолженность была отражена в учете. Следует отметить, что дебиторская задолженность, которая в прошлом году считалась долгосрочной, в этом году может стать краткосрочной.

По строке 250 "Краткосрочные финансовые вложения", надо показать суммы, которые организация инвестировала на срок не более одного года.

По строке 260 Бухгалтерского баланса указывается вся сумма денежных средств (в кассе, на счетах в банках, переводах), которой располагает предприятие. В типовой форме нет отдельных строк для расшифровки строки 260. Но бухгалтер может включить в баланс дополнительные строки и в них указать данные о наличии денежных средств раздельно.

По строке 270 записываются суммы, которые не вошли в другие статьи раздела "Оборотные активы".

По строке 290 приводится сумма строк 210 "Запасы", 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", 230 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)", 240 "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)", 250 "Краткосрочные финансовые вложения", 260 "Денежные средства", 270 "Прочие оборотные активы".

По строке 300 вписывается сумма строк 190 "Итого по разделу I" и 290 "Итого по разделу II".

Раздел .III "Капитал и резервы" баланса.

По строке 410 "Уставный капитал"записывается величина уставного (складочного) капитала, которая указана в учредительных документах. Согласно Гражданскому кодексу РФ, уставный капитал организации может выступать в виде:

- складочного капитала - в полном товариществе и товариществе на вере;

- паевого либо неделимого фонда - в производственном кооперативе;

- уставного капитала - в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью;

- уставного фонда - в унитарных государственных и муниципальных предприятиях.

Учет уставного капитала ведется на счете 80 "Уставный капитал". После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме, зафиксированной в уставе, отражается в учете:

Дебет 75 субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" Кредит 80

- отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

По строке 411 бухгалтер должен показать стоимость собственных акций, которые выкуплены у акционеров.

Приобретая собственные акции, бухгалтер делает проводку:

Дебет 81 Кредит 51

- выкуплены собственные акции.

Затем акции можно продать или аннулировать.

По строке 420 Бухгалтерского баланса показывается величина добавочного капитала.

Добавочный капитал формируется за счет:

- эмиссионного дохода акционерного общества;

- прироста стоимости внеоборотных активов;

- положительной курсовой разницы по вкладам иностранной валюты в уставный капитал.

Раньше в составе добавочного капитала также указывалась стоимость имущества, полученного безвозмездно от других юридических и физических лиц. В настоящее время стоимость безвозмездно полученных активов отражается как доходы будущих периодов, то есть их первоначально нужно учитывать на счете 98 "Доходы будущих периодов".

По строке 430 отражаются остатки резервного фонда и других аналогичных фондов. Такие фонды создаются как в обязательном порядке, так и по инициативе собственников организации.

В обязательном порядке резервный фонд создают акционерные общества. Это установлено п.1 ст.35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах".

Согласно этому закону, акционерные общества должны ежегодно отчислять в резервный фонд не менее 5 процентов от своей чистой прибыли. Прекращаются же эти отчисления, когда резервный фонд достигает размера, предусмотренного уставом.

Однако этот фонд не может быть меньше 5 процентов от уставного капитала.

По строке 431 приводится величина обязательного резервного капитала. Эту строку заполняют только акционерные общества.

По строке 432 отражаются резервы, образованные на основании учредительных документов предприятия.

По строке 470 Бухгалтерского баланса за 2004 год нужно показать как нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет, так и нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) отчетного года. Раньше всегда эти показатели показывали в отдельных строках. Теперь делать этого не надо. Следует сказать, что статья 470 баланса должна давать информацию о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) с учетом рассмотрения итогов деятельности организации за 2004 год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов и пр.

Чтобы заполнить строку 470 Бухгалтерского баланса, нужно взять сальдо счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Кроме того, нужно учесть все проводки по распределению прибыли или погашению убытка, которые были сделаны по итогам 2004 г.

По строке 490 Бухгалтерского баланса (форма N 1) дается сумма строк:

- 410 "Уставный капитал";

- 420 "Добавочный капитал";

- 430 "Резервный капитал" баланса;

- 470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (если образовалась прибыль) за вычетом данных по строке 411 "Собственные акции, выкупленные у акционеров", 470 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (если образовался убыток).

Раздел IV "Долгосрочные обязательства". баланса бухгалтер должен заполнить строки:

По строке 510 "Займы и кредиты" показываются заемные средства, задолженность по которым предприятие должно погасить более чем через 12 месяцев. Отсчет начинается с 1-го числа календарного месяца, следующего за тем месяцем, в котором кредиты и займы были получены.

Задолженность предприятия по кредитам и займам указывается с учетом начисленных процентов. Это установлено п.73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Стоит отметить, что в форме баланса не предусмотрены отдельные строки для расшифровки долгосрочных заемных средств. Однако если организация берет деньги взаймы из разных источников, то можно раздельно указать задолженность перед банками и другими организациями. Чтобы это сделать, в баланс нужно ввести дополнительные строки.

Под отложенным налоговым обязательством строка 515 понимается сумма, на которую придется увеличить налог на прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Чтобы рассчитать отложенное налоговое обязательство, бухгалтер должен сумму налогооблагаемых временных разниц умножить на ставку налога на прибыль.

Налогооблагаемые временные разницы возникают в случае, если в текущем периоде расходы для целей налогообложения признаются полностью, а в бухгалтерском учете - по частям.

Кроме того, налогооблагаемые разницы возникают тогда, когда для целей налогообложения расходы в отчетном периоде необходимо признать в большей сумме, чем для целей бухгалтерского учета. В обоих случаях в текущем периоде налогооблагаемая прибыль будет ниже бухгалтерской, поэтому налог необходимо платить в меньшем размере, чем по данным бухгалтерского учета.

Однако в будущем произойдет обратное, и налогооблагаемая прибыль окажется выше, чем бухгалтерская, в результате чего придется "переплатить" налог.

После того как вы определили отложенное налоговое обязательство, его нужно отразить в бухгалтерском учете. Прежде всего, такое обязательство следует отразить в бухгалтерском аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Отложенные налоговые обязательства уменьшаются по мере погашения временных налогооблагаемых разниц. В учете эта операция отражается такой проводкой:

Дебет 77 Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- погашено отложенное налоговое обязательство.

Хочу заметить, что нужно списать отложенное налоговое обязательство, если выбывает объект, с которым связано данное обязательство. В учете при этом делается проводка:

Дебет 77 Кредит 99

- списана сумма отложенного налогового обязательства.

По строке 520 вписываются суммы привлеченных долгосрочных пассивов организации, которые не были указаны в строках 510 и 515.

По строке 590 указывается сумма строк 510 "Займы и кредиты", 515 "Отложенные налоговые обязательства" и 520 "Прочие долгосрочные обязательства" баланса.

Раздел V "Краткосрочные обязательства":

В строке 610 "Займы и кредиты" отражают задолженность организации по кредитам и займам, полученным менее чем на 12 месяцев. Задолженность по краткосрочным кредитам и займам приводится с учетом процентов, которые организация должна уплатить в отчетном периоде.

По строке 620 отражают общую сумму кредиторской задолженности организации. Расшифровку же приводят в строках 621 - 625.

По строке 621 показывают задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги.

По строке 622 нужно привести сумму начисленной, но еще не выданной заработной платы.

По строке 623 отражают задолженность перед государственными внебюджетными фондами. То есть тут надо записать сумму единого социального налога и взносов по обязательному пенсионному страхованию и страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По строке 624 указывают задолженность перед бюджетом.

По строке 625 представляется прочая кредиторская задолженность организации: суммы страховых взносов, арендная плата, долги перед подотчетниками и т.п.

Строка 630 "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов". Условия, которые должно выполнить предприятие, прежде чем выплачивать деньги своим владельцам, установлены Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" и Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах":

1) уставный капитал общества должен быть полностью оплачен;

2) у организации должно быть достаточно денег, чтобы погасить задолженность перед всеми кредиторами;

3) стоимость чистых активов общества должна превышать сумму его уставного и резервного капиталов. Причем такое соотношение должно сохраниться и после того, как будут выплачены дивиденды;

4) организация должна рассчитаться со своими бывшими владельцами, если те решили продать ей свои акции (или доли);

5) надо объявить, какие дивиденды будут выплачиваться по каждому типу акций;

6) необходимо выплатить дивиденды всем владельцам привилегированных акций.

По строке 640 Бухгалтерского баланса отражаются доходы предприятия, которые относятся к будущим отчетным периодам, а получены уже в этом году. К таким доходам, в частности, относятся:

- получение арендной платы авансом за несколько месяцев вперед;

- целевые бюджетные поступления коммерческим организациям;

- стоимость безвозмездно полученного имущества и т.п.

По строке 650 Бухгалтерского баланса указываются суммы, которые организация зарезервировала для покрытия своих будущих затрат.

В соответствии с п.72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н), предприятия могут создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;

- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- выплату вознаграждений по итогам работы за год;

- ремонт основных средств;

- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;

- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- покрытие иных предвиденных затрат.

По строке 660 Бухгалтерского баланса отражаются суммы краткосрочных обязательств, которые нельзя отнести к другим статьям раздела "Краткосрочные обязательства".

По строке 690 вписывается сумма строк 610 "Займы и кредиты", 620 "Кредиторская задолженность", 630 "Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов", 640 "Доходы будущих периодов", 650 "Резервы предстоящих расходов" и 660 "Прочие краткосрочные обязательства" баланса.

По строке 700 вписывается сумма строк 490 "Итого по разделу III", 590 "Итого по разделу IV" и 690 "Итого по разделу V".

В разделе справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах баланса бухгалтер должен заполнить строки:

"Арендованные основные средства" (код строки 910);

"в том числе по лизингу" (код строки 911);

"Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" (код строки 920);

"Товары, принятые на комиссию" (код строки 930);

"Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" (код строки 940);

"Обеспечения обязательств и платежей полученные" (код строки 950);

"Обеспечения обязательств и платежей выданные" (код строки 960);

"Износ жилищного фонда" (код строки 970);

"Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов" (строка 980);

"Нематериальные активы, полученные в пользование" (код строки 990);

"Прочие" (код строки 995).

По строке 910 "Арендованные основные средства" Справки записывают стоимость всех взятых в аренду основных средств (в том числе полученных по договору лизинга). Эти средства организация учитывает на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Пример. В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» получило в аренду оборудование, которое использует для упаковки готовой продукции. Срок аренды - 1 год. Ежемесячная арендная плата составляет 11 800 руб. (в том числе НДС - 1800 руб.).

Стороны договорились оценить оборудование в 1 500 000 руб.

За балансом делают проводку:

Дебет 001

- 1 500 000 руб. - отражено по договорной стоимости оборудование, полученное в аренду.

В течение года ежемесячно в бухгалтерском учете этого предприятия будут делать следующие записи:

Дебет 20 Кредит 76

- 10 000 руб. - начислена арендная плата за производственное оборудование;

Дебет 19 Кредит 76

- 1800 руб. - отражен НДС по арендной плате;

Дебет 76 Кредит 51

- 11 800 руб. - перечислена арендная плата за производственное оборудование;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 1800 руб. - возмещен из бюджета НДС по арендной плате.

Когда оборудование возвратят арендодателю, сделают проводку:

Кредит 001

- 1 500 000 руб. - списана договорная стоимость оборудования, возвращенного арендодателю после того, как истек срок действия договора.

По этой строке Справки отдельно указывают стоимость арендованных основных средств, полученных по договору лизинга.

По строке 920 записывают стоимость товарно-материальных ценностей, поступивших на предприятие, но не принадлежащих ему на праве собственности. Такая ситуация может возникнуть по разным причинам. Например, покупатель может отказаться от акцепта счетов за оплату материалов, не соответствующих характеристикам, которые указаны в договоре. А может быть, в договоре сказано, что покупатель имеет право использовать полученные материалы только после того, как оплатит их полностью.

По строке 930 "Товары, принятые на комиссию"Справки приводят стоимость товаров, принятых на комиссию. Согласно п.1 ст.996 Гражданского кодекса РФ, товары, принятые на комиссию, а также приобретенные для комитента, являются его собственностью. Поэтому комиссионер отражает их за балансом - на счете 004 "Товары, принятые на комиссию" - по ценам, установленным в приемо-сдаточных документах. Многие же организации, принимая товар на комиссию, отражают его на счете 41 "Товары". Это ошибка.

По строке 940 отражаются задолженности неплатежеспособных дебиторов. Как известно, дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, должна быть списана на убытки предприятия. Это следует из п.77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

По строке 950 Справки показываются суммы гарантий, которые предприятие получило в обеспечение обязательств контрагента. Эти суммы учитываются на забалансовом счете 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные".

По строке 960 организация приводит суммы гарантий, которые она выдала в обеспечение своих обязательств. Эти суммы учитываются на счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

По строке 970 Справки отражается сумма износа, начисленная по объектам жилищного фонда. Износ по этим объектам начисляется в конце года исходя из установленных норм амортизационных отчислений. Это установлено п.17 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденного Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н.

По строке 980 указываются суммы износа, которые начислены по объектам внешнего благоустройства, а также по объектам лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.

По строке 990 "Нематериальные активы, полученные в пользование" Справки бухгалтер должен показать стоимость нематериальных активов, которые получены в пользование. Это, прежде всего, компьютерные программы, на которые организация не имеет исключительного авторского права. К таким программам относятся практически все бухгалтерские и правовые программы, которыми пользуются в организациях. Ведь разработчик этих программ практически всегда дает их только во временное пользование.

По строке 995 Справки бухгалтеру следует показать стоимость прочих ценностей, которые учитываются за балансом, но не были еще отражены в предыдущих строках Бухгалтерского баланса (форма N 1).

**3. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЁТНОСТЬ**

**3.1 Отчёт о прибылях и убытках (форма № 2)**

Составляя Отчет о прибылях и убытках за 2004 г., нужно следовать определенным правилам. Напомню: все данные в форме N 2 показывают нарастающим итогом с 1 января по 31 декабря 2004 г. При этом в графе 3 приводят данные за отчетный период, а в графе 4 - за аналогичный период прошлого года. Отрицательные же показатели записывают в круглых скобках.

Форма N 2 утверждена Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. В этой форме не проставлены коды строк - они утверждены другим Приказом Минфина России, от 14 ноября 2003 г. N 102н. В большинстве регионов налоговые инспекции принимают Отчет о прибылях и убытках только если в нем проставлены коды. Поэтому в форме N 2 мы указали все строки с кодами.

Раздел I. "Доходы и расходы по обычным видам деятельности"

По строке 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг формы N 2 показывают выручку от обычных видов деятельности организации. Что считать обычным предпринимательством, фирма определяет самостоятельно (п.4 ПБУ 9/99 "Доходы организации"). Так, арендную плату, лицензионные платежи и выручку, полученную от участия в других организациях, в составе доходов от обычных видов деятельности могут учесть не все предприятия. А только те, которые получают такие доходы регулярно.

Заполняя строку 010 формы N 2, учитывайте только выручку, которую:

- можно определить;

- организация имеет право получить;

- организация знает, когда получит (или уже получила).

Выручку берут с учетом суммовых разниц, различных скидок или наценок, а также процентов, которые причитаются с покупателя за рассрочку платежа. А вот сумму НДС, акцизов, экспортных пошлин из величины выручки исключают. Кроме того, не являются доходами деньги, полученные посредником от покупателей за товары, принадлежащие комитенту (принципалу или доверителю), полученные авансы и суммы, поступившие в качестве залога, задатка и т.д.

По этой строке 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" отражают затраты на изготовление и реализацию продукции, приобретение и продажу товаров, а также траты, связанные с выполнением работ и оказанием услуг. Иными словами, все расходы, которые в соответствии с п.5 ПБУ 10/99 "Расходы организации" считаются расходами по обычным видам деятельности.

Производственные организации могут списывать управленческие и коммерческие расходы в дебет счета 90, а могут распределять по счетам учета затрат. В этом случае стоимость готовой продукции в составе себестоимости списывается на счет 43. А затем в дебет 90 "Продажи" (субсчет "Себестоимость продаж").

Строка 029 "Валовая прибыль" - это промежуточный итог. Здесь приводят валовую прибыль предприятия. Она рассчитывается как разница между выручкой (строка 010) и себестоимостью (строка 020).

Строка 030 "Коммерческие расходы" - эту строку заполняют только те фирмы, которые коммерческие расходы не распределяют, а списывают полностью на себестоимость продукции или товаров, реализованных в отчетном периоде (п.9 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Коммерческими являются расходы, которые непосредственно связаны со сбытом продукции. Например, это затраты на рекламу, хранение и перевозку товаров и готовой продукции. Особенности учета наиболее распространенных коммерческих расходов рассмотрены ниже:

1) Расходы на тару и упаковку изделий.

Предприятия могут упаковывать продукцию непосредственно в производственных цехах либо на складах. Если предприятие упаковывает товары на складе готовой продукции, то затраты на упаковку и стоимость тары включаются в состав коммерческих расходов и учитываются по дебету счета 44. При этом в бухгалтерском учете предприятия делаются следующие проводки:

Дебет 44 Кредит 10 субсчет "Тара и тарные материалы" - отражена стоимость тары, использованной на упаковку готовой продукции;

Дебет 44 Кредит 70 (69) - отражена заработная плата сотрудников, занимающихся упаковкой продукции, и единый социальный налог.

2) Расходы на погрузку.

К таким расходам, в частности, можно отнести:

- амортизацию автопогрузчиков и другого оборудования;

- заработную плату грузчиков и единый социальный налог;

- стоимость работ по ремонту основных средств и оборудования (они могут производиться собственными силами и сторонними организациями).

3) Расходы по доставке готовой продукции покупателям.

Порядок распределения транспортных расходов между продавцом и покупателем зависит от того, насколько эти расходы учтены в цене продукции. В так называемых базовых условиях поставки стороны должны указать место, куда продавец должен за свой счет доставить продукцию. В этих случаях говорят, что цена на продукцию установлена франко - определенное место. Обычно применяется четыре вида цен:

- франко-склад поставщика (самовывоз);

- франко-вагон станции отправления;

- франко-вагон станции назначения;

- франко-склад покупателя.

В первом случае все транспортные расходы оплачивает покупатель, во втором и третьем расходы частично распределены между сторонами, в четвертом - транспортные расходы целиком оплачивает поставщик. Однако договор поставки может предусматривать и иные франко-цены.

4)Расходы на рекламу.

Расходы на рекламу - это расходы организации по целенаправленному информационному воздействию на потребителя для продвижения продукции (работ, услуг) на рынках сбыта.

Перечень рекламных расходов, которые полностью можно включить в расчет налога на прибыль, приведен в ст.264 Налогового кодекса РФ.

В целях налогообложения затраты на рекламу относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп.28 п.1 ст.264 Налогового кодекса). А прочие расходы, в свою очередь, являются косвенными (п.1 ст.318 Налогового кодекса РФ). Следовательно, когда бухгалтер рассчитывает налог на прибыль, он должен сразу списать все эти расходы, не распределяя их между остатками продукции на складе и незавершенным производством. Так сказано в п.2 ст.318 Налогового кодекса РФ.

Строка 040 "Управленческие расходы" - предназначена для того, чтобы отражать общехозяйственные расходы фирмы. В состав таких расходов включают зарплату администрации, расходы на их командировки, амортизацию офисного оборудования, стоимость лицензий и т.д.

По строке 050 "Прибыль (убыток) от продаж"указывается финансовый результат от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Его бухгалтер определяет на основании данных Отчета о прибылях и убытках. Стоит отметить, что в новой типовой форме Отчета не сказано, как это делать. Поэтому я рекомендую воспользоваться формулой:

строка 050 = строка 010 - строка 020 - строка 030 - строка 040.

Кроме того, строку 050 "Прибыль (убыток) от продаж" можно заполнить и на основании оборота по счету 90 "Продажи" субсчет "Прибыль/убыток от продаж" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Раздел II. "Прочие доходы и расходы"

По строке 060 отражаются проценты, которые предприятие должно получить:

- от организаций за предоставленные им займы;

- от банка за средства, хранящиеся на расчетном счете;

- по облигациям, государственным ценным бумагам, депозитам.

Наиболее распространенной формой хранения свободных денежных средств является банковский депозит.

Депозит - это банковский вклад организации или физического лица. Наиболее распространенные виды депозитов - срочный и до востребования. Срочный депозит открывается на определенный срок (например, на три месяца или на полгода). По истечении срока его действия вкладчик получает проценты, зафиксированные в договоре.

Строка 070 "Проценты к уплате" - здесь приводят проценты, которые организация обязана выплатить по полученным кредитам и займам, выданным облигациям, проданным акциям.

Бухгалтерский учет процентов за кредит зависит от того, на какие цели его взяли. Так, если кредит взят на пополнение оборотных средств, выплату заработной платы, на покупку финансовых вложений и т.п., начисленные проценты признают в бухгалтерском учете операционными расходами, то есть учитывают по дебету субсчета "Прочие расходы" счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Если кредит получен на покупку основных средств или материально-производственных запасов, дело обстоит сложнее. В этом случае проценты, начисленные до того, как соответствующее имущество принято к бухгалтерскому учету, включают в его первоначальную стоимость. Если же организация уплачивает их после того, как первоначальная стоимость основного средства уже сформирована, проценты списывают на операционные расходы.

Проблема с процентами возникает при оприходовании тех основных средств, которые в ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" названы инвестиционными активами. Определение таким активам дано в п.13 ПБУ 15/01. Это основные средства, на строительство или покупку которых требуется большое время.

Чтобы сделать равными бухгалтерскую и налоговую стоимость инвестиционного актива, стоит воспользоваться тем, что ПБУ 15/01 не конкретизирует, сколько именно должно составлять "большое время", требующееся для его покупки или строительства.

По строке 080 указываются доходы от участия в уставных капиталах других организаций. Эту строку заполняют только те предприятия, которые получают данный доход нерегулярно. Кроме того, его доля должна составлять менее 5 процентов от общего дохода. Все остальные предприятия записывают суммы этих доходов по строке 010.

По строке 090 показываются операционные доходы, не вошедшие в предыдущие группы. Перечень таких доходов приведен в п.7 ПБУ 9/99 "Доходы организации". К ним относятся:

- доходы от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и других активов организации;

- прибыль, которую организация получила в рамках договора простого товарищества, и вознаграждение за имущество, переданное в общее владение или пользование;

- прибыль, которую предприятие получило при разделе имущества простого товарищества.

По строке 100 "Прочие операционные расходы" указывается сумма операционных расходов, которые перечислены в п.11 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организаций" (ПБУ 10/99). В частности, это:

- остаточная стоимость проданных активов;

- налоги и сборы, которые уплачиваются за счет финансовых результатов (например, налог на имущество, налог на рекламу).

Также по этой строке нужно показать расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций. К этой группе операционных расходов относятся суммы, которые предприятие уплачивает кредитным организациям за:

- расчетно-кассовое обслуживание;

- покупку или продажу иностранной валюты;

- другие услуги.

Кроме того, по строке 100 вписываются расходы, связанные с предоставлением за плату:

- во временное пользование активов организации;

- прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности.

Этим правилом руководствуются те предприятия, которые доходы от вышеперечисленных видов деятельности отразили по строке 090 Отчета о прибылях и убытках.

По строке 120 "Внереализационные доходы" указывается сумма внереализационных доходов. Заполняя эту строку, бухгалтер должен руководствоваться п.8 ПБУ 9/99 "Доходы организации".

В этом пункте приведен перечень внереализационных доходов, в который вошли:

- штрафы, пени, неустойки, которые организация должна получить в отчетном периоде по решению суда или которые признаны должниками;

- стоимость безвозмездно полученных активов, списанная со счета, на котором ведется учет доходов будущих периодов;

- компенсации за убытки, причиненные организации;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- курсовые разницы;

- сумма дооценки активов;

- имущество, излишек которого выявлен при инвентаризации.

Согласно ст.330 Гражданского кодекса РФ, за невыполнение или несвоевременное выполнение обязательств в договоре может быть предусмотрена выплата должником неустойки в виде штрафов или пеней.

В бухгалтерском учете предприятия-кредитора сумма неустойки отражается по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", но при условии, что она присуждена судом или признана должником. До этого момента неустойку на счетах бухгалтерского учета не отражают.

В налоговом учете признанные должником (назначенные решением суда) штрафы также учитываются в составе внереализационных доходов.

В состав внереализационных доходов также включаются суммы прибылей прошлых лет, выявленные в отчетном году. Это связано с тем, что все ошибки, допущенные в бухгалтерском учете в прошлых отчетных периодах, организация должна исправлять в том отчетном периоде, в котором ошибки были выявлены.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списываются в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" в том отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности.

В состав внереализационных доходов также включаются положительные курсовые разницы. Согласно ст.8 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций предприятия ведется в валюте Российской Федерации - в рублях.

По строке 130 "Внереализационные расходы" записываются суммы внереализационных расходов. Их перечень приведен в п.12 ПБУ 10/99 "Расходы организации". В него вошли следующие расходы:

- штрафы, пени, неустойки, подлежащие уплате за нарушение условий договоров;

- возмещение убытков, которые причинила организация;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;

- курсовые разницы;

- сумма уценки активов;

- затраты на благотворительную деятельность;

- затраты на спортивные и культурно-просветительские мероприятия, отдых, развлечения.

Основанием для отражения в учете причиненных организацией убытков является решение суда или претензионное письмо контрагента, если выставленные претензии приняты.

К убыткам прошлых лет, признанным в отчетном году, относятся, например, ошибочно не включенные в себестоимость в прошлом отчетном периоде расходы.

Это связано с тем, что все ошибки, допущенные в учете в прошлых отчетных периодах, организация должна исправлять в том отчетном периоде, в котором были выявлены эти ошибки.

Согласно п.77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные для взыскания, списываются на финансовые результаты деятельности организации.

Долги, списанные на убытки организации, являются ее внереализационными расходами. Для списания просроченной дебиторской задолженности необходимо провести инвентаризацию задолженности и оформить письменное обоснование списания и приказ руководителя организации на списание задолженности.

Строка 140 "Прибыль (убыток) до налогообложения" - здесь показывают финансовый результат деятельности организации за 2004 год. Его рассчитывают по данным Отчета о прибылях убытках. Это не что иное, как "бухгалтерская" прибыль или убыток организации.

Строка 142 "Отложенные налоговые обязательства" - тут раскрывают показатель отложенных налоговых обязательств. Как и в случае с отложенными налоговыми активами, в Отчете приводят разницу между оборотами по счету 77. Если кредитовый оборот (где отражают начисление обязательств) превышает дебетовый (тут показывают списание или погашение), то результат уменьшит прибыль (увеличит убыток).

В противном случае прибыль будет увеличена (убыток уменьшен).

Строка 150 "Текущий налог на прибыль" - по этой строке показывают текущий налог на прибыль. То есть сумму налога, которая отражена по строке 250 листа 02 Декларации по налогу на прибыль.

Конечно, проще взять искомую сумму из налоговой отчетности.

Однако фирмы, которые применяет ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", могут воспользоваться формулой, приведенной в п.21 указанного документа:

Условный расход по налогу на прибыль + постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив - отложенное налоговое обязательство = текущий расход по налогу на прибыль

или:

(-) Условный расход по налогу на прибыль + постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив - отложенное налоговое обязательство = текущий доход по налогу на прибыль.

Напомню, что условный расход (доход) - это произведение бухгалтерской прибыли или убытка (величины, отраженной по строке 140 Отчета) и ставки налога на прибыль.

Постоянные налоговые обязательства возникают, когда постоянные разницы умножают на ставку налога на прибыль.

В свою очередь такие разницы - это затраты, которые учитываются для целей бухгалтерского учета, но не включаются в расходы при расчете налога на прибыль. Скажем, суммы, которые организация потратила сверх норм, установленных в Налоговом кодексе РФ (это касается суточных, компенсаций за использование личного транспорта, представительских расходов, затрат на страхование).

Условный расход будет в том случае, если у предприятия есть прибыль. Такой расход бухгалтер показывает следующей проводкой:

Дебет 99 субсчет "Условный расход по налогу на прибыль" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

- отражен условный расход по налогу на прибыль.

Условный же доход получается только в том случае, если у предприятия убыток (по данным бухгалтерского учета). Как нам разъяснили в Минфине России, такой доход в бухгалтерском учете нужно показывать не всегда. А только в том случае, если у организации есть прибыль по данным налогового учета. Отражая условный доход, бухгалтер делает запись:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" Кредит 99 субсчет "Условный доход по налогу на прибыль"

- отражен условный доход по налогу на прибыль.

Строка 190 "Чистая прибыль (убыток) отчетного периода" - здесь отражают чистую прибыль (убыток) по итогам 2004 г.

Показатель строки 19 определяется так:

Строка 150 "Прибыль (убыток) до налогообложения" + строка 160 "Отложенные налоговые активы" - строка 180 "Текущий налог на прибыль".

По строке 200 "Постоянные налоговые обязательства (активы)"Отчета о прибылях и убытках нужно показать суммы постоянных налоговых обязательств. Как рассчитывать такие обязательства, определено в ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". Так, нужно сумму постоянных разниц умножить на ставку налога на прибыль.

По строке 201"Базовая прибыль (убыток) на акцию" бухгалтер должен показать базовую прибыль (убыток) на акцию. Этот показатель отражает часть прибыли отчетного года, причитающуюся акционерам - владельцам обыкновенных акций. Чтобы рассчитать этот показатель, нужно воспользоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. N 29н (далее - Методические рекомендации).

Базовая прибыль отчетного периода - это прибыль, оставшаяся в распоряжении акционерного общества после всех обязательных платежей в бюджет (например, налога на прибыль) и выплаты дивидендов по привилегированным акциям.

По строке 202 нужно отразить величину разводненной прибыли (убытка) на акцию. Эта величина, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли на акцию в следующем отчетном периоде. Чтобы рассчитать этот показатель, нужно воспользоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. N 29н (далее - Методические рекомендации).

По строке 210 показывают неустойки за нарушение хозяйственных договоров, полученные или уплаченные организацией. Эти суммы должны быть начислены по решению суда или с согласия должника.

По строке 220 отражают прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году (тоже касается и убытка).

По строке 230 заносят суммы возмещенных убытков.

По строке 240 приводят курсовые разницы.

По строке 250 необходимо показать суммы, которые были перечислены в резерв под снижение стоимости материальных ценностей, в резерв под обесценение финансовых вложений.

По строке 260 отражают списанные дебиторскую и кредиторскую задолженности, по которым истек срок исковой давности.

**3.2 Заполнение отчета о прибылях и убытках за 2004 г. на примере ООО ПКФ «Миллениум-2»**

ООО ПКФ «Миллениум-2» ведет два вида деятельности: производство и услуги населению. В 2004 г. выручка ООО ПКФ «Миллениум-2» составила:

11 800 000 руб. (в том числе НДС - 1 800 000 руб.). Из этой суммы 8 260 000 руб. (в том числе НДС - 1 260 000 руб.) поступило от реализации готовой продукции, а 3 540 000 руб. (в том числе НДС - 540 000 руб.) - от оказания услуг. Следовательно, в графе 3 строки 010 Отчета о прибылях и убытках бухгалтер укажет - 10 000 000 руб.

В строках 011 и 012 бухгалтер расшифрует выручку за 2004 г. и раздельно укажет выручку от реализации готовой продукции и выручку от оказания услуг. Для этого он сделает следующие записи:

- в графе 3 строки 011 - 7 000 000 руб.;

- в графе 3 строки 012 - 3 000 000 руб.

Себестоимость продукции, которую ООО ПКФ «Миллениум-2» выпустило в 2004 г., составила 4 000 000 руб. А себестоимость оказанных услуг - 1 500 000 руб. В Отчете ООО ПКФ «Миллениум-2» укажет:

в графе 3 строки 020 - 5 500 000 руб. (4 000 000 + 1 500 000);

в графе 3 строки 021 - 4 000 000 руб.;

в графе 3 строки 022 - 1 500 000 руб.

Все показатели в строках 020, 021, 022 бухгалтер указал в круглых скобках.

По строке 029 Отчета нужно показать валовую прибыль ООО ПКФ «Миллениум-2» за 2004 г. Она равна разнице между выручкой и себестоимостью:

11 800 000 руб. - 1 800 000 руб. - 4 000 000 руб. - 1 500 000 руб. = 4 500 000 руб.

В графе 3 строки 029 Отчета бухгалтер записал - 4 500 000 руб.

Затраты ООО ПКФ «Миллениум-2» на доставку на хранение и доставку продукции в 2004 г. составили 820 000 руб. А на рекламу своих услуг ООО ПКФ «Миллениум-2» потратило 700 000 руб.

Согласно приказу об учетной политике, свои коммерческие и управленческие расходы ООО ПКФ «Миллениум-2» не распределяет, а списывает сразу.

В графе 3 строки 030 бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» указал 1 520 000 руб. (820 000 + 700 000).

Общехозяйственные расходы ООО ПКФ «Миллениум-2» в 2004 г. - 640 000 руб.

Поскольку в соответствии с учетной политикой управленческие расходы бухгалтер не распределяет, то он указал в графе 3 строки 040 - 640 000 руб.

По строке 050 Отчета бухгалтер показал финансовый результат за 2004 г. от продажи произведенной продукции и реализации услуг. В графе 3 строки 050 бухгалтер записал 2 340 000 руб. (4 500 000 - 1 520 000 - 640 000).

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» брало кредит на покупку оборудования. За год фирма начислила проценты на сумму 110 000 руб. ООО ПКФ «Миллениум-2» никого не кредитовало и никому не давало взаймы. Бухгалтер сделал такие записи:

- в графе 3 строки 060 - прочерк;

- в графе 3 строки 070 - 110 000 руб.

Эту сумму он указал в круглых скобках.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» получило 220 000 руб. дивидендов. Эту сумму бухгалтер отразил в графе 3 строки 080.

Операционные доходы, которые не были представлены в предыдущих строках Отчета, нужно отразить по строке 090. А операционные расходы - по строке 100.

В 2004 г. от сдачи имущества в аренду ООО ПКФ «Миллениум-2» получило 80 000 руб. ООО ПКФ «Миллениум-2» уплатило и налог на рекламу - 35 000 руб.

Бухгалтер отразил эти суммы следующим образом:

- в графе 3 строки 090 - 80 000 руб.;

- в графе 3 строки 100 - 35 000 руб. (в круглых скобках).

За 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» получило следующие доходы, не связанные с основной деятельностью:

- положительные курсовые разницы от переоценки валюты - 4000 руб.;

- неустойка от покупателя - 60 000 руб.

В графе 3 строки 120 бухгалтер указал 64 000 руб. (60 000 + 4000).

Внереализационных расходов у ООО ПКФ «Миллениум-2» не было. Поэтому в графе 3 строки 130 бухгалтер поставил прочерк.

Финансовый результат ООО ПКФ «Миллениум-2» за 2004 г. составил:

2 340 000 руб. - 110 000 руб. + 220 000 руб. + 80 000 руб. - 35 000 руб. + 64 000 руб. = 2 559 000 руб.

В графе 3 строки 140 Отчета бухгалтер указал - 2 559 000 руб.

Эта сумма является бухгалтерской прибылью предприятия. Следовательно, сумма условного расхода по налогу на прибыль составит:

2 559 000 руб. х 24% = 614 160 руб.

Информация о начисленных и списанных отложенных налогах, постоянных обязательств и активах за 2004 г. приведена ниже:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Показатели деятельности ЗАО "Матрица" | | |
| начислено | списано и погашено | разница между оборотами |
| Отложенные налоговые активы (счет 09) | 55 000 | 45 000 | 10 000 |
| Отложенные налоговые обязательства (счет 77) | 115 000 | 19 000 | 96 000 |
| Постоянные налоговые обязательства | 20 000 | х | х |
| Постоянные налоговые активы | - | х | х |

За 2004 г. сумма начисленных отложенных налоговых активов превысила величину списанных и погашенных. Значит, разницу надо прибавить к прибыли до налогообложения. Что касается отложенных налоговых обязательств, то их было также начислено больше, чем списано. Следовательно, разница уменьшит прибыль. То есть текущий налог на прибыль будет такой:

614 160 руб. + 10 000 руб. + 20 000 руб. - 96 000 руб. = 548 160 руб.

Бухгалтер должен указать:

- в графе 3 строки 141 - 10 000 руб.;

- в графе 3 строки 142 - 96 000 руб. (в круглых скобках);

- в графе 3 строки 150 - 548 160 руб. (в круглых скобках);

- в графе 3 строки 190 - 1 924 840 руб. (2 559 000 + 10 000 - 96 000 - 548 160);

- в графе 3 строки 200 - 20 000 руб.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» получило прибыль по курсовым разницам в размере 4000 руб. Заполняя строку 240, бухгалтер укажет:

- в графе 3 - 4000 руб.;

- в графе 4 поставит прочерк.

Больше никакие прибыли и убытки ООО ПКФ «Миллениум-2» в расшифровке не детализируются. Поэтому во всех оставшихся пустых клетках расшифровки бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» поставил прочерки (см. приложение 1).

За 2003 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» получило такие результаты:

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование показателей | Показатели деятельности ООО ПКФ «Миллениум-2» за 2003 г., руб. |
| Выручка от продажи товаров (без НДС), в том числе: | 9 000 000 |
| От реализации готовой продукции | 6 500 000 |
| От реализации услуг | 2 500 000 |
| Покупная стоимость реализованных товаров, в том числе: | 4 450 000 |
| Произведенной продукции | 3 450 000 |
| Реализованных услуг | 1 000 000 |
| Коммерческие расходы (реклама, транспортировка) | 1 150 000 |
| Управленческие расходы | 1 370 000 |
| Прибыль от продаж | 2 030 000 |
| Операционные доходы | 25 000 |
| Операционные расходы | 114 000 |
| Внереализационные доходы | 142 000 |
| Внереализационные расходы | 246 000 |
| Прибыль до налогообложения | 1 837 000 |
| Отложенные налоговые активы: |  |
| Начислено | 23 000 |
| Списано и погашено | 12 000 |
| Отложенные налоговые обязательства: |  |
| Начислено | 98 000 |
| Списано и погашено | 6 000 |
| Постоянные налоговые обязательства | 66 000 |

**3.3 Отчёт об изменениях капитала (форма № 3)**

Форма Отчета об изменениях капитала приведена в Приказе Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. Эта форма рекомендуемая, и организация вправе вводить в нее дополнительные строки, которые сочтет необходимыми. В Отчете об изменениях капитала все строки должны указываться с кодами. Они утверждены другим Приказом Минфина России - от 14 ноября 2003 г. N 102н.

В таблице I "Изменения капитала"нужно отразить движение капитала организации за 2003 г. и за 2004 г. В состав капитала предприятия входят уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль. Это установлено п.66 Положения по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н.

Таблица разд.I заполняется таким образом, что данные об изменениях каждого вида капитала заносятся в отдельную графу. Так, в графе 3 нужно показать изменения уставного капитала, в графе 4 - добавочного капитала, в графе 5 - резервного капитала. А вот в графе 6 записываются изменения величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Что касается графы 7, то в ней дается общая величина движения капитала. Чтобы заполнить эту графу, вам необходимо сложить данные граф 3 - 6 по каждой строке таблицы в отдельности.

Строка 010 "Остаток на 31 декабря года, предшествующего предыдущему" – её заполняют только те организации, которые созданы до 31 декабря 2002 г. Заполняя Отчет об изменениях капитала за 2004 г. по строке 010, бухгалтер должен указать остаток собственного капитала организации на 31 декабря 2002 г.

Строка 011 "Изменения в учетной политике" – в ней отражают изменения в учетной политике. Скажем, если организация создавала резерв на ремонт основных средств, а со следующего года прекратила это делать. Так вот, сумму неиспользованного резерва, списанного на увеличение нераспределенной прибыли, приводят по этой строке в графе 6.

Строка 012 "Результат от переоценки объектов основных средств" – её заполняют те организации, которые переоценивали имущество в 2004 г. По

Необходимо отметить, что сумма дооценки основных средств отражается по кредиту счета 84 только в одном случае. А именно если дооценено основное средство, которое ранее уценили. Тогда на счет 84 списывается только сумма дооценки в пределах суммы предыдущей уценки основного средства. Сумма превышения увеличивает добавочный капитал.

Сумма уценки основных средств отражается по дебету счета 84, если:

- основное средство переоценивается впервые;

- уценено основное средство, которое в предыдущие годы уже уценивалось;

- уценено основное средство, которое было дооценено в результате предыдущих переоценок.

Заполняя Отчет об изменениях капитала за 2004 г. по строке 020 "Остаток на 1 января предыдущего года", бухгалтер должен указать остаток собственного капитала организации на 1 января 2003 г. По этой строке бухгалтер указывает:

- в графе 3 - величину уставного капитала по состоянию на 1 января (сальдо по счету 80 "Уставный капитал");

- в графе 4 - величину добавочного капитала по состоянию на 1 января (сальдо по счету 83 "Добавочный капитал");

- в графе 5 - величину резервного капитала по состоянию на 1 января (сальдо по счету 82 "Резервный капитал");

- в графе 6 - величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по состоянию на 1 января .

Для заполнения этой графы нужно использовать остаток по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" на 1 января 2003 г. Непокрытый убыток является отрицательной величиной. Поэтому его нужно указать в круглых скобках.

В графе 7 записывают сумму показателей графы 3, графы 4, графы 5, графы 6.

Строку 023 "Результат от пересчета иностранных валют" заполняют только те организации, размер уставного капитала которых выражен в иностранной валюте. Остальные организации могут смело поставить в этой строке прочерк.

Строка 025 "Чистая прибыль". На счет 99 "Прибыли и убытки" в течение года списывают финансовый результат от обычных видов деятельности, а также от операционных и внереализационных доходов и расходов. Кроме того, на счете 99 собирают чрезвычайные доходы и расходы. Здесь же отражают задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль, а также штрафы за налоговые правонарушения. Получается, что кредитовое сальдо по счету 99 равно чистой прибыли текущего года.

Дебетовое сальдо по счету 99 означает, что организация получила по итогам работы за год убытки.

По строке 026 "Дивиденды" заполняются только графы 6 и 7.

Чтобы заполнить графу 6 строку 026, нужно взять:

данные за 2003 г. по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по выплате доходов" счета 75. Показатель нужно указать в круглых скобках.

В графу 7 строки 026 показатели переносятся из графы 6 этой же строки.

По строке 030 "Отчисления в резервный фонд" заполняются только графы 5, 6 и 7.

В них бухгалтер показывает, сколько средств в 2003 г. направлялось в резервный фонд.

Обязаны создавать такой фонд акционерные общества (остальные могут по желанию). Таково требование п.1 ст.35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах". Размер резервного фонда не должен быть меньше 5 процентов от суммы уставного капитала общества. Причем в резервный фонд ежегодно должна отчисляться сумма, составляющая не менее 5 процентов чистой прибыли.

Использовать зарезервированные средства можно на покрытие убытков, погашение облигаций акционерного общества и выкуп его акций (если нет иных средств).

Строки 041 - 043 "Увеличение величины капитала за счет:" - здесь организации приводят сумму, на которую в 2003 г. увеличился уставный капитал. В строках 041 - 043 расшифровывают, за счет чего это произошло. При этом используют кредитовый оборот по счету 80 "Уставный капитал" за указанный период.

Если уставный капитал не увеличивался, то и заполнять эти строки не нужно.

Чтобы заполнить строку 041 "дополнительного выпуска акций", бухгалтер должен взять оборот по счету 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал" счета 75.

Строка 042 "увеличения номинальной стоимости акций" - в данной строке заполняется только графа 3 и графа 7. Разумеется, показатели в этих графах будут одинаковые.

По строке "увеличение номинальной стоимости акций" в графе 3 указывается сумма, на которую увеличился уставный капитал организации в результате увеличения номинальной стоимости акций. Увеличить номинальную стоимость акций можно как за счет добавочного капитала, так и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет или отчетного периода. Поэтому одновременно организация должна показать уменьшение нераспределенной прибыли (в графе 6 строки 042) либо уменьшение добавочного капитала (в графе 4 строки 042) за 2003 г. Туда и надо вписать сумму увеличения номинальной стоимости акций. Величину нужно вписать в круглых скобках.

Строка 043 "реорганизации юридического лица" - заполняется, только если в 2003 г. произошла реорганизация, в результате которой увеличился уставный капитал.

Увеличение уставного капитала акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью могло произойти вследствие реорганизации в форме присоединения. Учтите, что если реорганизация организаций прошла в форме слияния, то прежние организации перестали существовать, зато появилась новая организация. И в этом случае строку "реорганизация юридического лица" заполнять не надо.

Строка 045 "Увеличение величины капитала за счет: дополнительных взносов учредителей" (дополнительная)

Уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью мог увеличиться за счет дополнительных взносов учредителей. В этом случае мы советуем отразить увеличение уставного капитала в дополнительной строке "дополнительные взносы учредителей". Заполняя эту строку, нужно использовать аналитические данные по кредитовому обороту счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями".

Строки 051 - 053 "Уменьшение величины капитала за счет:" - эту часть таблицы заполняют те организации, у которых величина уставного капитала в 2003 г. уменьшилась. При этом они используют дебетовый оборот по счету 80 "Уставный капитал" за указанный период. В строках 051 - 053 расшифровывают, за счет чего это произошло. Показатели в этих строках нужно указывать в круглых скобках.

Строка 051 "уменьшения номинала акций". Акционерное общество может уменьшить номинал акций путем конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью. Полученные в результате этого средства общество распределяет между акционерами либо направляет на погашение убытков. В первом случае, чтобы заполнить строку "уменьшение номинала акций", организация будет использовать аналитические данные по дебету счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по взносам в уставный капитал" счета 75. А во втором случае при заполнении этой строки нужно взять данные по дебету счета 80 в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Строка 052 "уменьшения количества акций"

Уменьшить количество акций акционерное общество может:

- путем выкупа и погашения уже размещенных акций;

- путем конвертации определенных типов размещенных акций в облигации и иные ценные бумаги.

Строка 053 "реорганизации юридического лица"

Уставный капитал мог быть уменьшен за счет реорганизации в форме выделения. Для таких организаций предназначена эта строка.

Учтите, что если реорганизация организаций прошла в форме разделения, то прежняя организация перестала существовать, зато появились две новые организации. И в этом случае в строке "реорганизации юридического лица" ставится прочерк.

Строка 055 "Уменьшение величины капитала за счет: изъятия вкладов участниками" (дополнительная)

Уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью мог уменьшиться в результате выхода участников из состава учредителей или в результате уменьшения величины их взносов.

Чтобы отразить уменьшение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, организации должны добавить дополнительную строку в эту часть таблицы. Показатель нужно взять из аналитических данных по дебету счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по взносам в уставный капитал" счета 75.

Заполняя Отчет за 2004 г. по строке 060 "Остаток на 31 декабря предыдущего года", нужно указать остаток собственного капитала организации на 31 декабря 2003 г.

Чтобы проверить правильность строки 060, нужно сложить показатели строк 010 - 053 без круглых скобок и вычесть показатели этих же строк, заключенные в круглые скобки.

По строке 061 "Изменения в учетной политике"заполняются только графа 6 и графа 7. В ней отражают изменения в учетной политике. Эта строка заполняется аналогично строке 011.

Строка 062 "Результат от переоценки объектов основных средств" - её заполняют те организации, которые переоценивали имущество в 2004 г. Порядок заполнения этой строки аналогичен порядку заполнения строки 012, но данные, разумеется, указываются за 2004 г.

Строка 100 "Остаток на 1 января отчетного года" - по этой строке бухгалтер указывает:

- в графе 3 - величину уставного капитала по состоянию на 1 января 2004 г. (сальдо по счету 80 "Уставный капитал");

- в графе 4 - величину добавочного капитала по состоянию на 1 января 2004 г. (сальдо по счету 83 "Добавочный капитал");

- в графе 5 - величину резервного капитала по состоянию на 1 января 2004 г. (сальдо по счету 82 "Резервный капитал");

- в графе 6 - величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по состоянию на 1 января 2004 г. (остаток по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)).

По строке 103 "Результат от пересчета иностранных валют"заполняются только графы 4 и 7. Чтобы заполнить графу 4 строки 103, нужно взять те обороты по счету 83, которые корреспондируют со счетом 75 "Расчеты с учредителями" субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал". Если отрицательные курсовые разницы будут больше, чем положительные разницы, то величину уменьшения добавочного капитала нужно указать в круглых скобках.

Строка 105 "Чистая прибыль"заполняется аналогично строке 025, но в ней отражаются данные за 2004 г. По строке 105 заполняются только графы 6 и 7. Для заполнения графы 6 строки 105 нужно взять:

- если в 2004 г. организация получила убыток - дебетовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки". Убыток отчетного года по этой строке указывается в круглых скобках.

- если в 2004 г. организация получила доход - кредитовый оборот по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Строка 106 "Дивиденды" заполняется аналогично строке 026, но в ней раскрывается информация о дивидендах за 2004 г. По строке 106 заполняются только графы 6 и 7. Чтобы заполнить графу 6 строки 106, нужно взять:

- данные за 2004 г. по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты по выплате доходов" счета 75. Показатель нужно указать в круглых скобках.

В графу 7 строки 106 показатели переносятся из графы 6 этой же строки.

По строке 110 "Отчисления в резервный фонд", так же как и по строке 030, раскрывается информация о резервах организации. Но не за 2003, а за 2004 г. В остальном порядок заполнения этих строк не отличается.

Строки 121 – 123 "Увеличение величины капитала за счет:" формы 3 заполняются аналогично строкам 041 - 043. Но здесь организации приводят сумму, на которую капитал организации увеличился в 2004 г.

Если уставный капитал не увеличивался, то и заполнять эти строки бухгалтеру не нужно (в графах ставятся прочерки).

Чтобы заполнить строку 121 "дополнительного выпуска акций", бухгалтер должен взять оборот по счету 80 "Уставный капитал" в корреспонденции с субсчетом "Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал" счета 75.

В строке 122 "увеличения номинальной стоимости акций"заполняется только графа 3 и графа 7. Разумеется, показатели в этих графах будут одинаковые. В них указывается сумма, на которую увеличился уставный капитал организации в результате увеличения номинальной стоимости акций.

Строка 123 "реорганизации юридического лица" - заполняется, только если в 2004 г. произошла реорганизация и в результате этой реорганизации увеличился уставный капитал предприятия. Сумма увеличения показывается по графе 3 строки 123.

Строки 131 - 133 "Уменьшение величины капитала за счет:"

Если у организации величина уставного капитала в 2004 г. уменьшилась, то нужно заполнить строки 131 - 133. Показатели в этих строках нужно указывать в круглых скобках.

Если в 2004 г. номинальная стоимость акций общества уменьшилась, то величину уменьшения нужно отразить по строке 131 "уменьшения номинала акций".

По строке 132 "уменьшения количества акций" отражается изменение капитала организации, если оно произошло из-за сокращения количества акций в 2004 г.

Уставный капитал может быть уменьшен в результате реорганизации (в форме выделения). Если эта реорганизация произошла в 2004 г., то заполняется строка 133 "реорганизации юридического лица". Напомню, что если такая реорганизация была в 2003 г., то заполняется строка 053.

По строке 140 "Остаток на 31 декабря отчетного года"бухгалтер должен указать остаток собственного капитала организации на 31 декабря 2004 г.

В таблице II "Резервы"приводят данные о резервах, которые создала организация. Все резервы подразделяют на:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;

-резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;

- оценочные резервы;

- резервы предстоящих расходов.

Данные по каждому виду резервов показывают за предыдущий и за отчетный год, то есть за 2003 и 2004 гг.

Резервы, образованные в соответствии с законодательством - зту строку заполняют только акционерные общества, именно они обязаны создавать резервный фонд. Минимальный размер резервного фонда - 5 процентов от суммы уставного капитала общества. Причем в этот фонд каждый год должно перечисляться не менее 5 процентов чистой прибыли.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по счету 82 за 2003 и 2004 гг.

Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами - здесь показывают сумму резервов, которые организации формируют согласно своим учредительным документам.

По этой же строке общества с ограниченной ответственностью показывают сумму резервного фонда. Вообще такие общества резервировать ничего не обязаны.

Однако они могут это делать в добровольном порядке при условии, что создание резервного фонда предусмотрено их уставом (ст.30 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью"). При этом нет никаких ограничений ни по размерам резервного фонда, ни по порядку его формирования.

Чтобы заполнить эту строку, необходимы аналитические данные по счету 82 за 2003 и 2004 гг.

Оценочные резервы - здесь отражают движение оценочных резервов. Это резерв под обеспечение вложений в ценные бумаги и резерв по сомнительным долгам. Напомнию, что в Бухгалтерском балансе эти резервы отдельно не показывают, а лишь уменьшают на их сумму соответствующие статьи.

Чтобы заполнить эти строки Отчета о движении капитала, воспользуйтесь данными по счету 59 "Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги" и по счету 63 "Резервы по сомнительным долгам".

Резервы предстоящих расходов - здесь показывают остатки резервов на покрытие каких-либо предполагаемых расходов на начало и конец 2003 и 2004 гг., а также те суммы, на которые эти резервы были увеличены или уменьшены в течение этих лет.

Заполняя эти строки, бухгалтер должен воспользоваться данными счета 96 "Резервы предстоящих расходов".

Справки - здесь отражают данные о стоимости чистых активов на начало и конец 2004 г. Чтобы узнать стоимость чистых активов, нужно использовать форму расчета, которая приведена в Порядке оценки стоимости чистых активов акционерного общества.

По строке 210 записывают средства, полученные на расходы по обычным видам деятельности. Те же средства, которые выделены на капитальные вложения во внеоборотные активы, показывают по строке 220.

**3.4 Заполнение отчета об изменениях капитала за 2004 г. на ООО ПКФ «Миллениум-2»**

ООО ПКФ «Миллениум-2» зарегистрировано в 2001 г. Согласно учредительным документам, уставный капитал общества составляет 300 000 руб. Он полностью оплачен.

Резервный капитал ООО ПКФ «Миллениум-2», согласно учредительным документам, составляет 5% от суммы уставного капитала, то есть 15 000 руб. (300 000 руб. х 5%).

Остаток по счету 82 "Резервный капитал" на 31 декабря 2002 г. - 12 000 руб., а по счету 83 "Добавочный капитал" равен 25 000 руб. Нераспределенная прибыль на эту же дату составляет 120 000 руб.

По строке 010 бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» запишет:

- в графе 3 - 300 000 руб.;

- в графе 4 - 25 000 руб.;

- в графе 5 - 12 000 руб.;

- в графе 6 - 120 000 руб.;

- в графе 7 - 457 000 руб. (300 000 + 25 000 + 12 000 + 120 000).

1 января 2003 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» переоценило свои основные средства. В итоге добавочный капитал общества увеличился на 28 000 руб. В учетной политике общества для целей бухгалтерского учета на 2003 г. никаких изменений, влияющих на размер капитала, не произошло.

По строке 012 бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» запишет:

- в графе 4 - 28 000 руб.;

- в графе 7 - 28 000 руб.

А по строке 020:

- в графе 3 - 300 000 руб.;

- в графе 4 - 53 000 руб. (25 000 + 28 000);

- в графе 5 - 12 000 руб.;

- в графе 6 - 120 000 руб.;

- в графе 7 - 485 000 руб. (300 000 + 53 000 + 12 000 + 120 000).

По итогам 2003 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» получило прибыль, равную 40 000 руб. Заполняем строку 025 "Чистая прибыль":

- в графе 6 - 40 000 руб.;

- в графе 7 - 40 000 руб.

В начале 2003 г. совет директоров ООО ПКФ «Миллениум-2» принял решение о выплате дивидендов учредителям в сумме 75 000 руб.

Заполняем строку 026 "Дивиденды":

- в графе 6 - 75 000 руб. указываем в круглых скобках;

- в графе 7 - 75 000 руб. указываем в круглых скобках.

Часть чистой прибыли - 6000 руб. - было решено направить на пополнение резервного капитала.

Заполняем строку 030 "Отчисления в резервный фонд":

- в графе 5 - 6000 руб.;

- в графе 6 - 6000 руб. указываем в круглых скобках;

- в графе 7 - ставим прочерк.

В 2003 г. была проведена дополнительная эмиссия акций ООО ПКФ «Миллениум-2» на сумму 44 000 руб.

Акции были размещены по номинальной цене. После регистрации изменений размера уставного капитала в бухгалтерском учете ООО ПКФ «Миллениум-2» были сделаны соответствующие записи.

По строке 041 ООО ПКФ «Миллениум-2» покажет:

- в графе 3 - 44 000 руб.;

- в графе 7 - 44 000 руб.

В 2003 г. уставный капитал общества не уменьшался. Поэтому строки, где отражают его увеличение и уменьшение, не заполняют, а ставят прочерки.

Заполняем строку 060 "Остаток на 31 января предыдущего года":

- в графе 3 - 344 000 руб.;

- в графе 4 - 53 000 руб.;

- в графе 5 - 18 000 руб.;

- в графе 6 - 79 000 руб.;

- в графе 7 - 494 000 руб.

По окончании 2003 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» провело переоценку основных средств. В результате ранее дооцененные основные средства уценили на 54 000 руб.

Причем сумма уценки, которая равна сумме прошлой дооценки, составляет 41 000 руб. Эта сумма уменьшает добавочный капитал организации. А превышение в 13 000 руб. (54 000 - 41 000) относят за счет нераспределенной прибыли.

Заполняем строку 062 "Результаты от переоценки объектов основных средств":

- в графе 4 - 41 000 руб. в круглых скобках;

- в графе 6 - 13 000 руб. в круглых скобках.

- в графе 7 - 54 000 руб. в круглых скобках.

Заполняем строку 100 "Остаток на 1 января отчетного года":

- в графе 3 - 344 000 руб.;

- в графе 4 - 12 000 руб. (53 000 - 41 000);

- в графе 5 - 18 000 руб.;

- в графе 6 - 66 000 руб. (79 000 - 13 000);

- в графе 7 - 440 000 руб. (494 000 - 54 000).

По итогам работы за 2004 г. был получен убыток в размере 60 000 руб.

Заполняем строку 105 "Чистая прибыль":

- в графе 6 - 60 000 руб. в круглых скобках;

- в графе 7 - 60 000 руб. в круглых скобках.

Отчисления в резервный фонд в 2004 г. не производилось, дивиденды не выплачивались. Не изменился и уставный капитал. Значит, по соответствующим строкам надо поставить прочерки.

Заполняем строку 140 "Остаток на 31 декабря отчетного года":

- в графе 3 - 344 000 руб.;

- в графе 4 - 12 000 руб.;

- в графе 5 - 18 000 руб.;

- в графе 6 - 6000 руб.;

- в графе 7 - 380 000 руб.

Теперь рассмотрим, как заполнять таблицу "Резервы".

На 1 января 2003 г. остаток резервного капитала - 5000 руб. В 2003 г. на формирование резервного фонда было направлено 6000 руб. Величина резервного капитала стала равна 11 000 руб. (5000 + 6000).

По строке "Резервы, образованные в соответствии с законодательством" - данные предыдущего года - бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» запишет:

- в графе 3 - 5000 руб.;

- в графе 4 - 6000 руб.;

- в графе 5 - прочерк;

- в графе 6 - 11 000 руб.

А по строке "Резервы, образованные в соответствии с законодательством" - данные отчетного года - бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» запишет:

- в графе 3 - 11 000 руб.;

- в графе 4 - прочерк;

- в графе 5 - прочерк;

- в графе 6 - 11 000 руб.

По результатам инвентаризации за 9 месяцев 2004 г. на балансе ООО ПКФ «Миллениум-2» была выявлена просроченная дебиторская задолженность в сумме 110 000 руб. Эта задолженность не была обеспечена ни поручительством, ни залогом, ни банковской гарантией.

Поэтому в конце 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» образовало резерв по сомнительным долгам на всю сумму просроченной задолженности. В 2004 г. других движений по счету 63 не было.

В 2003 г. создание такого резерва предусмотрено не было.

По строке - данные отчетного года - "Резерв по сомнительным долгам" бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» запишет:

- в графе 3 - прочерк;

- в графе 4 - 110 000 руб.;

- в графе 5 - прочерк;

- в графе 6 - 110 000 руб.

Согласно учетной политике для целей бухгалтерского учета, на 2003 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» создает резерв на ремонт основных средств.

Остаток резерва на ремонт основных средств по состоянию на 1 января 2003 г. равнялся 16 000 руб. В течение 2003 г. на ремонт основных средств:

- зарезервировано 54 000 руб.;

- потрачено 8000 руб.

В 2004 г. организация отчислила в резерв на ремонт основных средств 350 000 руб. И в течение 2004 г. резерв был использован. По строке, где указывают резервы предстоящих расходов, по данным 2003 г. бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» покажет:

- в графе 3 - 16 000 руб.;

- в графе 4 - 54 000 руб.;

- в графе 5 - 8000 руб. в круглых скобках.

Теперь нужно определить остаток резерва на конец 2003 г. Он составил:

16 000 руб. + 54 000 руб. - 8000 руб. = 62 000 руб.

Бухгалтер записал:

- в графе 6 - 62 000 руб.

По строке "Резерв расходов по ремонту основных средств" за 2004 г. запишет:

- в графе 3 - 62 000 руб.;

- в графе 4 - 350 000 руб.

Так как ООО ПКФ «Миллениум-2» полностью использовало весь резерв в 2004 г., то сумма потраченных средств составит:

350 000 руб. + 62 000 руб. = 412 000 руб.

Бухгалтер запишет в строке "Резерв расходов по ремонту основных средств за 2004 год":

- в графе 5 - 412 000 руб.;

- в графе 6 - прочерк.

Заполнив таблицу "Резервы", бухгалтер приступил к заполнению третьей (и последней) таблицы Отчета об изменениях капитала. Эта таблица называется "Справки".

Стоимость чистых активов ООО ПКФ «Миллениум-2» на 1 января 2004 г. составила 500 000 руб., а на 31 декабря 2004 г. - 600 000 руб.

Что касается поступлений из бюджета и внебюджетных фондов, то в течение 2003 - 2004 гг. таких средств ООО ПКФ «Миллениум-2» не получало. По строке 200 бухгалтер записал:

- в графе 3 - 500 000 руб.;

- в графе 4 - 600 000 руб.

По строкам 210 и 220 бухгалтер поставил прочерки.

Основной вид деятельности ООО ПКФ «Миллениум-2» - производство мебели.

Бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» представил форму 3 "Отчет об изменениях капитала" в налоговую инспекцию 25 января 2005 г (см. приложение 2).

**3.5 Отчёт о движении денежных средств (форма № 4)**

В состав приложений к бухгалтерскому балансу входит Отчет о движении денежных средств (форма N 4). В этом Отчете отражается информация о том, за счет каких источников организация осуществляла свою деятельность в прошедшем и отчетном году, а также как она расходовала имеющиеся у нее средства.

Отчет о движении денежных средств представляет собой таблицу, в графе 3 которой организации указывают данные за 2004 г., а в графе 4 - за 2003 г.

В Отчете о движении денежных средств отражается:

- движение денежных средств по текущей деятельности;

- движение денежных средств по инвестиционной деятельности;

- движение денежных средств по финансовой деятельности.

Каждая из этих частей Отчета построена по единому принципу. Сначала приводится группа строк, которая отражает поступление денежных средств по той или иной деятельности. Затем следует группа строк, которая содержит данные о выбытии денежных средств. В конце приводится строка, которая отражает сальдо движения денежных средств по той или иной деятельности. Иными словами, эта строка позволяет узнать, увеличилось количество денежных средств у организации по той или иной деятельности или уменьшилось.

Типовая форма Отчета приведена в Приложении к Приказу Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н. Однако не всегда достаточно тех строк, которые приведены в типовой форме, чтобы отразить все хозяйственные операции предприятия. Организация, заполняя Отчет, вправе ввести в него дополнительные строки.

Коды строк Отчета о движении денежных средств каждая организация проставляет самостоятельно. Сделать это нужно в соответствии с Приказом Минфина России N 102н. Но в нем указаны коды не для всех строк формы N 4. Поэтому коды для остальных строк организация определяет самостоятельно. Я советую проставить их нарастающим итогом. Причем это лучше всего сделать после того, как Отчет будет составлен.

Строка 010 "Остаток денежных средств на начало отчетного периода".

Заполняя эту строку, бухгалтер берет данные из Главной книги, сложив дебетовое сальдо по счетам 51 "Расчетные счета" и 55 "Специальные счета в банках" на 1 января соответствующего года. А по счету 50 "Касса" нужно взять дебетовый остаток только по субсчету "Касса в рублях".

Строки 020 - 200 "Движение денежных средств по текущей деятельности" - в этих строках Отчета о движении денежных средств организация показывает, сколько денег поступило и выбыло из-за текущей деятельности организации. Что следует понимать под текущей деятельностью, разъяснено в п.15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, которые утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н.

Текущей деятельностью может быть, к примеру, производство промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнение строительных работ, продажа товаров, оказание услуг общественного питания, заготовка сельскохозяйственной продукции, сдача имущества в аренду. Или же другая деятельность организации, которая направлена на извлечение прибыли в качестве основной цели (для коммерческих организаций) либо не направлена на извлечение прибыли в качестве такой цели (для некоммерческих организаций).

По строке 020 "Средства, полученные от покупателей, заказчиков"нужно отразить общую сумму поступлений от покупателей и заказчиков. Ниже можно ввести дополнительные строки и расшифровать эти поступления по видам.

В бухгалтерском учете операции по реализации отражаются так:

Дебет 62 субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)" Кредит 90 субсчет "Прочие доходы"

- отражена выручка от продажи продукции;

Дебет 62 субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)" Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- отражена выручка от реализации производственных запасов;

Дебет 50 (51, 52) Кредит 62 субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)"

- получена выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг и производственных запасов.

Чтобы отразить выручку, нужно подсчитать кредитовый оборот по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Расчеты за товары (работы, услуги)", в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 52). Затем нужно определить, какой именно оборот приходится на реализацию продукции, товаров, работ, услуг, а какой - на реализацию из излишков сырья. На следующей строке можно указать сумму авансов, полученных от покупателей и заказчиков. В бухгалтерском учете поступление авансов отражается такой проводкой:

Дебет 50 (51, 52) Кредит 62 субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- получена предоплата от покупателя или заказчика.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать кредитовый оборот по субсчету 2 счета 62 в корреспонденции со счетами 50, 51, 52. На основании аналитических данных нужно выявить сумму авансов, которая получена от покупателей.

По строке 050 "Прочие доходы" нужно указать денежные средства, которые поступили на финансирование текущей деятельности организации, но не нашли отражения в предыдущих строках. В таблице мы привели список этих доходов. Организация вправе указать их все вместе либо ввести в форму дополнительные строки и расшифровать в них прочие доходы по видам поступления.

Строки 150 - 190 "Денежные средства, направленные:" - в них организация показывает, на что тратились деньги за текущий год. В типовой форме Отчета о движении денежных средств указаны следующие строки:

- 150 "на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов" По этой строке нужно указать, сколько было перечислено денежных средств на закупку сырья, материалов, топлива, комплектующих изделий, за арендную плату, коммунальные услуги и т.д.;

- 160 "на оплату труда". По этой строке нужно указать величину денежных средств, которые были направлены на оплату труда.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать данные по дебетовому обороту по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в корреспонденции со счетами 50 и 51;

- 170 "на выплату дивидендов, процентов".По этой строке следует отразить суммы:

1) дивидендов, которые были выплачены акционерам организации. Для этого нужно использовать дебетовые обороты по счету 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по выплате доходов";

2) процентов, которые были выплачены по выпущенным ценным бумагам. Для этого нужно использовать дебетовый оборот по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам";

3) процентов, которые были выплачены по полученным займам и кредитам;

- 180 "на расчеты по налогам и сборам". По этой строке надо отразить суммы налогов и сборов, которые были перечислены организацией в бюджет. Речь в данном случае идет только о тех платежах в бюджет, которые относятся к текущей деятельности. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать счет 68 "Расчеты по налогам и сборам" в корреспонденции со счетом 51;

- 190 "прочие расходы". По этой строке следует отразить выбытие денег по текущей деятельности, которое не было отражено по предыдущим строкам отчета. Например, здесь можно отразить сумму займов, которую организация выдала своим работникам.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать данные по дебету счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по предоставленным займам", в корреспонденции со счетом 50 или 51.

Конечно, организация может расходы, не попадающие в строки, указанные в типовой форме, отразить по строке "прочие расходы". Но лучше ввести в форму несколько дополнительных строк:

- 155 "на авансы, выданные поставщикам и подрядчикам". Этой строки в типовой форме Отчета о движении денежных средств не предусмотрено, но рекомендуем ввести такую строку.

Чтобы ее заполнить, придется использовать данные дебетового оборота по счету 60, субсчет "Расчеты по авансам полученным", в корреспонденции со счетом 50, 51, 52.;

- 156 "на покупку валюты". По этой строке нужно отразить расходы организации на покупку иностранной валюты. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать дебетовый оборот по счету 57 и данные по дебету счета 91, субсчет "Прочие расходы", в корреспонденции со счетом 51;

- 157 "на продажу валюты" По этой строке рекомендуем отразить сумму проданной иностранной валюты, а также расходы организации, связанные с этой операцией.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать дебетовый оборот по счету 57 "Переводы в пути" в корреспонденции со счетом 52 "Валютный счет", а также данные по дебету счета 91, субсчет "Прочие расходы", в корреспонденции со счетом 51.;

- 165 "на выдачу подотчетных сумм" Отразить деньги, которые выданы под отчет работникам организации, можно в свободной строке. В ней нужно указать ту сумму, которая была выдана под отчет в рамках текущей деятельности организации (на хозяйственные нужды, на командировочные расходы и т.д.). Чтобы заполнить эту строку, можно использовать данные по дебетовому обороту счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" в корреспонденции со счетом 50;

- 185 "на расчеты с внебюджетными фондами". Организация может ввести дополнительную строку для отражения суммы уплаченных взносов по обязательному пенсионному страхованию, страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и т.д. Чтобы заполнить эту строку, надо использовать дебетовый оборот по счету 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" в корреспонденции со счетом 51;

Все показатели в указанных выше строках отражаются в круглых скобках.

Строка 200 "Чистые денежные средства от текущей деятельности" - здесь надо указать разницу между поступлением и выбытием денег из-за текущей деятельности организации. Чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели всех предыдущих строк без круглых скобок и вычесть показатели, указанные в круглых скобках.

Строки 210 - 340 "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности" - отражают поступление и выбытие денежных средств только по инвестиционной деятельности организации. Определение инвестиционной деятельности дано в п.15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, которые утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н.

Инвестиционная деятельность включает в себя:

- приобретение и продажу недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов;

- осуществление собственного строительства;

- расходы на НИОКР;

- финансовые вложения.

По строке 210 "Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов" надо указать выручку от продажи основных средств, оборудования, предметов лизинга и проката, а также нематериальных активов. Заполняя эту строку, организация должна на основе данных по счету 62 и 76 определить, какой именно кредитовый оборот отражает выручку от реализации внеоборотных средств.

По строке 220 "Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений" указывается выручка от реализации:

- ценных бумаг, в том числе облигаций и векселей;

- долей в уставных капиталах других организаций;

- дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки прав требования;

- других финансовых вложений.

В бухгалтерском учете такая реализация отражается следующим образом:

Дебет 62 (76) Кредит 91 субсчет "Прочие доходы"

- отражена выручка от реализации внеоборотных активов;

Дебет 50 (51, 52) Кредит 62 (76)

- получена оплата за реализованные внеоборотные активы.

По строке 230 "Полученные дивиденды" нужно отразить сумму дивидендов. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать данные по счету 91, субсчет "Прочие доходы", в корреспонденции с дебетом счета учета денежных средств.

По строке 240 "Полученные проценты" бухгалтер отражает сумму полученных процентов по векселям, а также по займам, которые организация выдала юридическим и физическим лицам. Кроме того, здесь же можно указать проценты, которые начисляет банк на остаток денежных средств организации в соответствии с условиями договора на открытие расчетного счета. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по счету 91, субсчет "Прочие доходы", в корреспонденции с дебетом счета учета денежных средств.

По строке 250 "Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям"надо отразить сумму займа, которая была погашена в течение 2004 г. Учет выданных займов ведется на субсчете 3 "Предоставленные займы" счета 58 "Финансовые вложения".

По строке 280 "Приобретение дочерних организаций" нужно отразить деньги, которые были потрачены на приобретение контрольного пакета акций в уставном капитале другой организации. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать обороты по дебету счета 58 "Финансовые вложения", субсчет "Паи и акции", в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

По строке 290 "Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов" нужно указать сумму, которая была потрачена на приобретение внеоборотных активов.

По строке 300 "Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений" бухгалтер должен отразить деньги, потраченные на приобретение долговых ценных бумаг - облигаций, векселей и т.д. Также в данную статью нужно вписать сумму денег, потраченную на покупку дебиторской задолженности на основании уступки права требования.

Строка 310 "Займы, предоставленные другим организациям" - здесь нужно указать сумму предоставленных займов. Заполняя эту строку, бухгалтер должен знать оборот по дебету счета 58, субсчет "Предоставленные займы", в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

По строке 340 "Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности" дается разница между поступлением и выбытием денежных средств в рамках инвестиционной деятельности. Чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели всех строк 210 - 310 без круглых скобок и вычесть показатели, указанные в круглых скобках (выбытие денежных средств).

Строки 350 - 440 "Движение денежных средств по финансовой деятельности" отражают поступление и выбытие денежных средств только по финансовой деятельности организации. Определение финансовой деятельности дано в п.15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, которые утверждены Приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н.

Основным отличием финансовой деятельности от всех прочих видов деятельности является то, что в результате изменяется величина:

- собственного капитала организации;

- полученных заемных средств.

Строку 350 "Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг"должны заполнить акционерные общества, которые осуществили в 2004 г. эмиссию акций или иных долевых бумаг. Сумму денежных средств, которая была получена акционерным обществом от первичного и дополнительного размещения акций, как раз и нужно отразить по этой строке.

По строке 355 "Погашение убытков" (дополнительная) можно отразить величину денежных средств, которые поступили от учредителей организации в счет погашения убытков по итогам деятельности организации. Чтобы заполнить эту строку, бухгалтер должен использовать аналитические данные по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами 50, 51. При этом нужны данные по дебетовому обороту по счету 75 в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По строке 360 "Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями" нужно отразить суммы полученных займов и кредитов. При этом не имеет значения, на какие цели были получены заемные средства от других организаций.

Чтобы заполнить эту строку, следует использовать кредитовые обороты по счетам 66 и 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

По строке 365 "Выкуп собственных акций и долей" (дополнительная) нужно отразить сумму средств, которая была направлена на выкуп собственных акций акционерного общества или на выкуп собственных долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью.

По строке 390 "Погашение займов и кредитов (без процентов)" бухгалтер отражает суммы кредитов и займов, которые были погашены в отчетном периоде. При этом не имеет значения, на какие цели были получены заемные средства от других организаций.

По строке 400 "Погашение обязательств по финансовой аренде" нужно отразить перечисленную сумму лизинговых платежей. Для заполнения этой строки нужно использовать обороты по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств - 50, 51, 52.

По строке 410 "Чистые денежные средства от финансовой деятельности" следует указать разницу между поступлением и выбытием денежных средств в рамках финансовой деятельности. Чтобы подсчитать эту величину, нужно сложить показатели без круглых скобок строк 350 - 420 и вычесть показатели, заключенные в круглые скобки.

Для расчета показателя по строке 420 "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов" нужно сложить величину чистых денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Если какой-либо показатель по этим строкам заключен в круглые скобки, то этот показатель нужно не прибавлять, а вычитать.

Строка 430 "Остаток денежных средств на конец отчетного периода"

Заполняя эту строку, нужно указать:

- в графе 3 - остаток денежных средств на 31 декабря 2004 г.;

- в графе 4 - остаток денежных средств на 31 декабря 2003 г.

Показатель по этой строке должен быть равен сумме соответствующих показателей по строке "Остаток денежных средств на начало отчетного периода" и строке "Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов".

Строка 440 "Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю" - здесь нужно записать, на сколько изменился курс иностранной валюты за год.

Бухгалтеру следует учитывать, что изменение валютного курса влияет не только на доходы и расходы, которые связаны с реализацией товаров (работ, услуг).

**3.6 Заполнение отчета о движении денежных средств за 2004 г. на примере ООО ПКФ «Миллениум-2»**

По состоянию на 1 января 2004 г. у ООО ПКФ «Миллениум-2» было в кассе 2220 руб., на расчетном счете в банке - 23 000 руб., на валютном счете - 1000 USD. Курс доллара по отношению к рублю по данным Центрального банка РФ составил 29,45 руб./USD.

В прошлом году остаток денежных средств на начало года был равен 18 000 руб. Следовательно, бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» по строке 010 отразит:

- в графе 3 - 54 760 руб. ((1000 USD х 29,45 руб./USD) + 23 000 + 2220);

- в графе 4 - 118 000 руб.

Движение денежных средств по текущей деятельности

За 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» продало товар на сумму 885 000 руб. (в том числе НДС 135 000 руб.). Кроме того, организация получила аванс, равный 177 000 руб. (в том числе НДС 27 000 руб.).

В 2003 г. сумма, полученная от продажи товара, составила 650 000 руб. Таким образом, в графе 3 строки 020 бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» отразит 1 020 000 руб. (885 000 + 135 000). В графе 4 будет показана выручка за прошлый год - 650 000 руб.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» оплатило работникам больничные в размере 15 000 руб. Фонд социального страхования вернул деньги организации.

В 2003 г. прочих поступлений в организации не было.

Следовательно, в графе 3 строки 050 будет отражена сумма 15 000 руб. В графе 4 будет стоять прочерк.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» перечислило поставщикам материалов 590 000 руб. (в том числе НДС 90 000 руб.).

Аналогичная сумма за 2003 г. составила 480 000 руб.

Таким образом, в графе 3 строки 150 будет отражена сумма 590 000 руб., а в графе 4 - 480 000 руб.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» выплатило свои работникам зарплату в размере 120 000 руб. Эти средства были выданы из кассы организации.

Заработная плата за 2003 г. составила 75 000 руб.

Следовательно, в графе 3 строки 160 будет отражена сумма 120 000 руб., а в графе 4 - 75 000 руб.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» заплатило проценты за пользование заемными средствами в размере 2000 руб. Организация отразит эту сумму по строке 170.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» перечислило в бюджет налоги в размере 70 000 руб. Кроме того, организация заплатила 12 000 руб. штрафа по налогу на прибыль.

Сумма налогов и сборов за 2003 г. составила 50 000 руб.

Следовательно, в графе 3 строки 180 будут отражены 82 000 руб. (70 000 + 12 000), а в графе 4 - 50 000 руб.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» заплатило единый социальный налог в размере 40 000 руб. и страховые взносы от несчастных случаев и профзаболеваний в сумме 3000 руб.

Аналогичные платежи за 2003 г. равны 29 000 руб. В графе 3 строки 181 будет отражена сумма 43 000 руб. (40 000 + 3000), а в графе 4 - 29 000 руб.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» приобрело 10 000 долл. США. По поручению организации банк купил доллары США по курсу 29,2 руб/USD. Предположим, что на 31 декабря 2004 г. официальный курс доллара США составил 29 руб/USD. За покупку валюты банк удержал с ООО ПКФ «Миллениум-2» комиссию - 1000 руб.

Следовательно, ООО ПКФ «Миллениум-2» направит на покупку валюты 290 000 руб. (10 000 USD х 29 руб/USD.). То есть в графе 3 по строке 182 будут отражены расходы организации, связанные с покупкой валюты в сумме 291 000 руб. (290 000 руб. + 1000 руб.).

А в строке 030 бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» отразит 292 000 руб. (10 000 USD х 29,2 руб./USD.). Часть выручки ООО ПКФ «Миллениум-2» была в иностранной валюте. Поэтому организации пришлось продать в обязательном порядке 5000 долл. США по курсу 29,05 руб./USD.

На 31 декабря 2004 г. курс Центрального банка РФ составил 29 руб./USD.

За обязательную продажу валюты банку заплатили 2000 руб.

Следовательно, ООО ПКФ «Миллениум-2» направит на продажу валюты 145 000 руб. (5000 USD х 29 руб./USD). То есть в графе 3 по строке 183 будут отражены расходы организации, связанные с продажей валюты в сумме 147 000 руб. (145 000 руб. + 2000 руб.). А в строке 030 бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» отразит 145 250 руб. (5000 USD х 29,05 руб./USD). Таким образом, по строке 030 будет отражено 307 250 руб. (292 000 + 145 250).

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» в подотчет работникам выдало 27 000 руб. Помимо этого организация заплатила банку за расчетно-кассовое обслуживание 14 000 руб. В прошлом году сумма прочих расходов составляла 40 000 руб.

Следовательно, в графе 3 строки 190 будет отражена сумма 41 000 руб. (27 000 + 14 000), а в графе 4 - 40 000 руб.

Чистые денежные средства от текущей деятельности ООО ПКФ «Миллениум-2» составят 26 000 руб. (1 020 000 + 307 000 + 15 000 - 590 000 - 120 000 - 2000 - 82 000 - 43 000 - 291 000 - 147 000 - 41 000). Бухгалтер их отразит в графе 3 строки 200. А в графе 4 будут отражены 24 000 руб. (650 000 - 480 000 - 75 000 - 50 000 - 29 000 - 40 000). Причем эта величина будет показана в круглых скобках.

Движение денежных средств по инвестиционной деятельности

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» реализовало станок за 82 600 руб. (в том числе НДС 12 600 руб.). Следовательно, в графе 3 строки 210 будет отражена сумма 82 600 руб. В 2004 г., согласно договору на расчетно-кассовое обслуживание, банк перечислил ООО ПКФ «Миллениум-2» проценты в сумме 1000 руб.

Аналогичные перечисления за 2003 г. составили 4000 руб.

Таким образом, в графе 3 строки 240 будет отражена сумма 1000 руб., а в графе 4 - 4000 руб.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» выдало ОАО "Камилла" заем на покупку материалов в размере 77 000 руб. В этом же году часть займа в сумме 50 000 руб. была погашена. Эта сумма будет отражена в графе 3 строки 250 "Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям".

Сумму выданного займа - 77 000 руб. - надо отразить по строке 310 "Займы, предоставленные другим организациям".

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» приобрело два станка за 25 000 руб. каждый.

50 000 руб. (25 000 руб. х 2) будут отражены в графе 3 строки 290 "Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов".

Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности ООО ПКФ «Миллениум-2» составят 7000 руб. (83 000 + 1000 + 50 000 - 50 000 - 77 000). Они будут отражены в графе 3 строки 340.

А в графе 4 будет указана аналогичная сумма за 2003 г. - 4000 руб.

Движение денежных средств по финансовой деятельности

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» получило от ЗАО "Салют" заем в размере 22 000 руб. на приобретение сырья. Кроме того, в этом же году организация воспользовалась кредитом банка - 20 000 руб.

А сумма кредита за 2003 г. составила 13 000 руб.

Следовательно, ООО ПКФ «Миллениум-2» в графе 3 строки 360 отразит 42 000 руб. (22 000 + 20 000), в графе 4 - 13 000 руб.

В 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» вернуло прошлогодний кредит банку.

Следовательно, бухгалтер в графе 3 строки 390 отразит 13 000 руб.

Чистые денежные средства от финансовой деятельности ООО ПКФ «Миллениум-2» составят 29 000 руб. (42 000 - 13 000). Эта сумма будет учтена в графе 3 строки 410.

А в графе 4 организация отразит 13 000 руб.

Сложив величину чистых денежных средств от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, ООО ПКФ «Миллениум-2» в строке 420 отразит 62 000 руб. (26 000 + 7000 + 29 000) в графе 3 и 7000 руб. (4000 + 13 000 - 24 000) в графе 4. 12 000 руб. будут указаны в круглых скобках.

Остаток денежных средств на конец 2004 г. ООО ПКФ «Миллениум-2» будет равен 117 000 руб. (55 000 + 62 000). Он будет отражен в графе 3 строки 430.

А в графе 4 будут указаны 111 000 руб. (118 000 - 7000).

Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю

На дату зачисления 10 000 долл. США на валютный счет ООО ПКФ «Миллениум-2» официальный курс доллара США составлял 29,2 руб/USD.

А на дату продажи 5000 долл. США курс Центрального банка РФ был 29,05 руб/USD. Бухгалтер ООО ПКФ «Миллениум-2» отразил эти операции по курсу на 31 декабря 2004 г. - 29 руб/USD. Величина, которую следует отразить по строке 440 Отчета о движении денежных средств, составит:

10 000 руб/USD х (29,2 руб/USD - 29 руб/USD) - 5000 руб/USD х (29,05 руб/USD - 29 руб/USD) = 1750 руб.

**3.7 Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)**

В состав бухгалтерской отчетности также входит Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5). В нем расшифровываются данные формы N 1 "Бухгалтерский баланс".

Приложение к бухгалтерскому балансу состоит из десяти разделов:

- нематериальные активы;

- основные средства;

- доходные вложения в материальные ценности;

- расходы на НИОКР;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- финансовые вложения;

- дебиторская и кредиторская задолженность;

- расходы по обычным видам деятельности;

- обеспечения;

- государственная помощь.

Каждый раздел представляет собой одну или несколько таблиц. Коды строк в этих таблицах организации проставляют в соответствии с Приказом Минфина России от 14 ноября 2003 г. N 102н. Но в данном Приказе приведены коды не всех строк формы N 5. Поэтому организация может определить и проставить их самостоятельно. Удобнее это делать нарастающим итогом.

Раздел I. "Нематериальные активы" - здесь приводится расшифровка нематериальных активов, которыми владеет организация.

Раздел состоит из двух таблиц. В первой таблице "Первоначальная стоимость нематериальных активов" указываются данные о поступлении и выбытии нематериальных активов. В этой таблице нужно привести данные о первоначальной стоимости нематериальных активов, которыми владеет организация.

Таблица 1 состоит из строк:

- 010 "Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности)";

- 020 "Организационные расходы";

- 030 "Деловая репутация организации";

- 040 "Прочие".

Если организация владеет нематериальными активами, которые не относятся ни к одному из перечисленных видов, то данные об этих активах нужно указать по строке "Прочие".

Все строки таблицы 1 заполняются в соответствии с единым принципом. По каждому виду нематериального актива указывается такая информация:

- наличие на начало 2004 г.;

- поступление в течение года;

- выбытие в течение года;

- наличие на конец 2004 г.

Таблица 2 "Амортизация нематериальных активов" - в данной таблице нужно привести данные о сумме амортизации, которая начислена по нематериальным активам организации. Заполнять эту таблицу должны только те организации, которые учитывают амортизацию по нематериальным активам на отдельном счете (применяют первый способ отражения в бухгалтерском учете начисленной амортизации).

Раздел II. "Основные средства" - в этом разделе приводится информация об основных средствах, которыми владеет организация. Раздел состоит из двух таблиц.

В первой таблице "Первоначальная стоимость основных средств" приводятся данные о первоначальной стоимости основных средств.

Таблица 1 состоит из следующих строк:

- здания;

- сооружения;

- машины и оборудование;

- транспортные средства, инструмент;

- производственный и хозяйственный инвентарь;

- рабочий, продуктивный и племенной скот;

- многолетние насаждения;

- другие виды основных средств;

- земельные участки и объекты природопользования;

- капитальные вложения на коренное улучшение земель.

Таблица 2 "Амортизация основных средств" - в этой таблице нужно указать данные об основных средствах организации.

Строка 140 "Амортизация основных средств - всего" - по этой строке следует указать данные о сумме амортизации, которая начислена по основным средствам.

Строка 145 "Передано в аренду объектов основных средств - всего" - по этой строке бухгалтер отражает первоначальную стоимость основных средств, которые переданы в аренду другим организациям:

Чтобы заполнить эту строку, организации следует использовать данные по счету 01, субсчет "Основные средства, переданные в аренду другим организациям":

Строка 150 "Передано объектов основных средств на консервацию" - по этой строке нужно отразить первоначальную стоимость основных средств, которые переданы на консервацию.

Строка 155 "Получено объектов основных средств в аренду - всего" - в этой строке следует показать стоимость объектов основных средств, которые получены в аренду от других организаций.

Строка 160 "Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации"

Объекты недвижимости принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта приемки-передачи основных средств и документов, которые подтверждают их государственную регистрацию.

Таблица 3 "Справочно"

Строка 170 "Результат от переоценки объектов основных средств"

В этой строке бухгалтер отражает увеличение или уменьшение остаточной стоимости основных средств в результате их переоценки.

Строка 171 "первоначальной (восстановительной) стоимости" - по этой строке бухгалтер отражает уменьшение или увеличение первоначальной стоимости основных средств, которое произошло в результате их переоценки.

Если организация дооценила основные средства, то, заполняя строку "Первоначальная (восстановительная) стоимость", бухгалтер смотрит записи о переоценке по дебету счета 01. Если же была проведена уценка основных средств, то для заполнения этой строки необходимы записи по кредиту счета 01. Величина уценки должна быть отражена по этой строке в круглых скобках.

Строка 172 "амортизации" - по этой строке нужно показать уменьшение или увеличение амортизации основных средств, которое произошло в результате их переоценки.

Строка 180 "Изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации" - дает представление пользователю бухгалтерской отчетности о том, как изменилась первоначальная стоимость основных средств в результате их достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации.

Если организация не проводила указанных мероприятий, то по этой строке ставятся прочерки.

В разделе III. "Доходные вложения в материальные ценности"нужно привести данные о доходных вложениях в материальные ценности, которыми владеет организация. Раздел состоит из двух таблиц.

Таблица 1 "Первоначальная стоимость" посвящена первоначальной стоимости доходных вложений в материальные ценности. В этой таблице нужно привести данные о первоначальной стоимости доходных вложений в материальные ценности. В таблице 2 отражается амортизация по доходным вложениям в материальные ценности.

Таблица 2 "Амортизация" состоит всего из одной строки. По ней отражаются данные о сумме амортизации, которая начислена по доходным вложениям в материальные ценности.

Раздел IV. "Расходы на НИОКР" - в этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу (формы N 5) нужно отразить данные о расходах организации на выполнение НИОКР.

Раздел "Расходы на НИОКР" состоит из двух таблиц. В первой отражаются собственно расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Вторая таблица называется "Справочно".

Таблица 1 "Расходы на НИОКР" - в данную таблицу бухгалтер вписывает сумму расходов на НИОКР, которые уже закончены, но не оформлены в соответствии с установленным порядком, то есть не стали нематериальными активами.

Таблица 2 "Справочно" - состоит из двух строк:

- сумма расходов по незаконченным НИОКР;

- сумма не давших положительных результатов расходов на НИОКР, отнесенных на внереализационные расходы.

В этом разделе V. "Расходы на освоение природных ресурсов" Приложения к бухгалтерскому балансу отражают данные о расходах организации на освоение природных ресурсов: геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

Раздел "Расходы на освоение природных ресурсов" состоит из двух таблиц. В таблице 1 отражают собственно расходы, таблица 2 - справочного характера.

В таблице 1 "Расходы на освоение природных ресурсов с расшифровкой" бухгалтер показывает общую сумму расходов организации на освоение природных ресурсов, а также приводит расшифровку этих расходов по видам. Все расходы организации по освоению природных ресурсов можно разделить на три группы.

В первую группу входят расходы по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, на разведку полезных ископаемых и гидрогеологические изыскания, на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц.

Ко второй группе относятся расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ. В эту группу входят, например, расходы:

- на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов;

- на подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов.

И третью группу представляют расходы на возмещение комплексного ущерба, нанесенного природным ресурсам в процессе строительства и эксплуатации объектов.

Таблица 2 "Справочно" - имеет две строки:

- сумма расходов по участкам недр, не законченным поиском и оценкой месторождений, разведкой или гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами;

- сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные.

Раздел VI. "Финансовые вложения" - в этом разделе Приложения к бухгалтерскому балансу приводятся сведения о финансовых вложениях организации:

- в графах 3 и 5 - на начало отчетного периода;

- в графах 4 и 6 - на конец отчетного периода.

Причем необходимо отдельно указать данные о долгосрочных финансовых вложениях (графы 3 и 4) и отдельно - о краткосрочных финансовых вложениях (графы 5 и 6). Чтобы заполнить этот раздел, нужно использовать остатки по счетам на 1 января и на 31 декабря 2004 г. Раздел "Финансовые вложения" состоит из одной таблицы, которую можно условно разделить на три части.

В первой части таблицы "Стоимость финансовых вложений" нужно привести данные обо всех финансовых вложениях: и о тех, по которым определяется текущая рыночная стоимость, и о тех, по которым она не может быть определена.

Во второй части таблицы "Текущая рыночная стоимость финансовых вложений" надо отдельно привести данные о тех финансовых вложениях, по которым определяется текущая рыночная стоимость.

В третьей части таблицы "Справочно" указываются данные об изменении первоначальной стоимости финансовых вложений в отчетном периоде.

Раздел VII. "Дебиторская и кредиторская задолженность" - в этом разделе нужно привести данные о величине дебиторской и кредиторской задолженности:

- в графе 3 - на 1 января 2004 г.;

- в графе 4 - на 31 декабря 2004 г.

Таблица этого раздела делится на две части:

1) Дебиторская задолженность - это сумма денежных средств, которую организация должна получить от других организаций и физических лиц.

2) Кредиторская задолженность - это сумма денежных средств, которую организация должна уплатить другим организациям и физическим лицам. Для заполнения этой части таблицы нужно использовать остатки по кредиту счетов и субсчетов учета расчетов.

Раздел VIII. "Расходы по обычным видам деятельности" - предназначен для того, чтобы показать расходы предприятия по основному виду деятельности. Причем расходы даются по элементам затрат. В графе 3 указывается сумма затрат, произведенных в 2004 г., а в графе 4 - расходы, которые имели место в 2003 г.

В разделе IX. "Обеспечения" Приложения к бухгалтерскому балансу следует указать величину обеспечений, выданных и полученных организацией:

- в графе 3 - на 1 января 2004 г.;

- в графе 4 - на 31 декабря 2004 г.

Таблицу можно условно разделить на две части:

1) "Обеспечения полученные" - в этой части таблицы отражается величина полученных обеспечений.

В строке "Получено - всего" нужно показать суммы всех полученных обеспечений. А по строке "Векселя" нужно указать сумму векселей, которые получены организацией в обеспечение выполнения обязательств. Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать дебетовый остаток по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", субсчет "Векселя полученные".

По строке "Имущество, находящееся в залоге" отражается стоимость имущества, которое находится в организации в качестве залога. Ниже приводится расшифровка имущества в залоге по видам:

- объекты основных средств;

- ценные бумаги и иные финансовые вложения;

- прочее.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по дебету забалансового счета 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные".

Исполнение договорных обязательств может обеспечиваться помимо залога еще и удержанием имущества должника; поручительством; банковской гарантией; задатком; другими способами, предусмотренными договорами.

Если организацией были получены эти виды обеспечений, то для их отражения нужно в эту часть таблицы ввести дополнительные строки. А чтобы заполнить дополнительные строки, нужно также использовать остатки по дебету забалансового счета 008.

2) "Обеспечения выданные" - в этой части таблицы бухгалтер показывает величину обеспечений, которые выдала организация.

В строке "Получено - всего" указывается сумма всех выданных обеспечений. По строке "Векселя" следует указать сумму векселей, которые выданы организацией в обеспечение выполнения обязательств. Для заполнения этой строки нужно использовать дебетовый остаток по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", субсчет "Векселя выданные".

По строке "Имущество, находящееся в залоге" отражается стоимость имущества, которое находится в организации в качестве залога. Ниже приводится расшифровка имущества в залоге по видам: объекты основных средств; ценные бумаги и иные финансовые вложения; прочее.

Чтобы заполнить эту строку, нужно использовать аналитические данные по дебету забалансового счета 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

Раздел X. "Государственная помощь" - этот раздел посвящен государственной помощи, под которой подразумевается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Субсидии и субвенции являются бюджетными средствами и предоставляются организациям на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление целевых расходов.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

На основании проведённого исследования можно сделать следующие выводы:

Переход Российской Федерации к рыночной модели хозяйствования с преобладанием частной собственности на средства производства вызвало необходимость проведения соответствующих изменений в надстроечных отношениях государства, включая и систему бухгалтерского учета.

В настоящее время в связи с реформированием национальной системы бухгалтерского учета - приведением ее в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности, вопросы дальнейшего развития теоретических и методологических основ бухгалтерского учета, на базе использования имеющегося опыта отечественной и зарубежной теории бухгалтерского учета, являются особенно актуальными.

Теория бухгалтерского учета является обшей основой организации системы бухгалтерского учета. Она рассматривает основополагающие принципы бухгалтерского учета, теоретические учетные категории, отвечающие современному уровню развития экономики.

Учет занимает одно из главных мест в системе управления. Он отражает реальные процессы производства, обращения, распределения и потребления, характеризует финансовое состояние организации, служит основой для планирования и анализа ее деятельности.

Бухгалтерский учет - это стройная устоявшаяся система учета. Принципы бухгалтерского учета в России и за рубежом одинаковы.

В бухучете отражаются различные виды доходов и расходов предприятия.

На основе их группировки осуществляются исчисление нормативной базы налогообложения и уплаты налогов в бюджет и т.д.

На различных специально выделенных для этого счетах фиксируются обобщенные данные для отчетности перед налоговыми службами.

Организация современного общественного производства не возможна без управления им. Управление призвано организовать, согласовывать, регулировать и контролировать хозяйственную деятельность отдельных работников и производственных единиц. Учет занимает одно из главных мест в системе управления. Он отражает реальные процессы производства, обращения, распределения и потребления, характеризует финансовое состояние организации, служит основой для планирования прогнозирования и анализа его деятельности.

Хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику экономических явлений и процессов с целью контроля и более эффективного управления ими.

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса и включает бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет не только отражает хозяйственную деятельность, но и воздействует на нее. Являясь частью процесса управления, он дает важную информацию, позволяющую контролировать его стратегию и тактику; оптимально использовать ресурсы, измерять и оценивать результаты финансово-хозяйственной деятельности организации; устранять субъективность при принятии решений.

В условиях становления рыночных отношений в экономике Российской Федерации, формирования и развития новых форм предпринимательской деятельности, совершенствования управления ими возрастает роль и значение бухгалтерского учета.

В последние годы в методологии и организации бухгалтерского учета в Российской Федерации произошли существенные изменения. Действующий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности позволяет осуществлять учет многих категорий рыночной экономики (нематериальных активов, финансовых вложений, уставного и добавочного капитала).

Существенно изменены состав, структура, содержание и формы бухгалтерской отчетности. Она в значительной мере соответствует международным требованиям.

Несколько изменились правила документирования хозяйственных операций и их отражения в регистрах бухгалтерского учета.

Согласно п."д" ст.13 Федерального закона. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" в состав годовой отчетности следует включить и пояснительную записку. Однако в законодательстве оговорены случаи, когда организация может не готовить пояснительную записку. Например, ее могут не представлять малые предприятия.

В пояснительной записке приводят те сведения о деятельности организации в отчетном периоде, которые не были раскрыты в типовых формах отчетности. Эти сведения можно разделить на три блока:

- общие данные об организации;

- расшифровка важнейших статей из форм бухгалтерской отчетности;

- аналитические показатели, которые характеризуют деятельность организации.

Действующие нормативные акты устанавливают лишь общие требования к пояснительной записке. Поэтому каждая организация самостоятельно определяет объем информации, а также форму ее подачи: текст, таблицы, схемы и т.п.

Составляя пояснительную записку, надо учитывать интересы всех пользователей бухгалтерской отчетности. Значит, если исполнительный орган организации (совет директоров, наблюдательный совет и т.д.) считает, что пользователям необходима какая-либо дополнительная информация, то ее следует представить[[1]](#footnote-1).

Если организация подлежит обязательному аудиту, в пояснительной записке должно быть отражено мнение аудитора о достоверности представленных данных. Если бухгалтерская отчетность является составной частью отчета совета директоров акционерного общества или отчета наблюдательного совета, то в пояснительной записке указывается мнение аудитора о том, противоречит ли представленная информация бухгалтерской отчетности, аудит которой сделан.

Пояснительная записка состоит из общей части и разделов, в которых расшифровываются некоторые показатели Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках. В этих разделах также отражаются данные, не вошедшие в типовые формы бухгалтерской отчетности, но имеющие значение для пользователей бухгалтерской отчетности.

Пояснительная записка должна содержать как минимум три раздела:

- краткую характеристику структуры и основных направлений деятельности;

- учетную политику организации;

- основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации.

Этих сведений достаточно, если организация раскрыла все существенные показатели в Бухгалтерском балансе и других формах годовой отчетности. Но так бывает не всегда. Поэтому зачастую в пояснительной записке также необходимо представить сведения об аффилированных лицах, отразить события после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности, упомянуть о государственной помощи. Кроме того, надо записать важнейшие показатели по видам деятельности и рынкам сбыта. А в последнем разделе записки следует привести расшифровки и текстовые пояснения к формам бухгалтерской отчетности.

В раздел краткая характеристика структуры и основных направлений деятельности организации входят сведения о самой организации: структура управления, положение, которое она занимает в группе компаний (основное предприятие, зависимое или дочернее).

Акционерное общество записывает здесь данные о количестве акций, которые:

- выпущены и полностью оплачены;

- выпущены, но не оплачены или оплачены частично.

Также здесь отражаются данные о номинальной стоимости акций, принадлежащих самому акционерному обществу, а также его дочерним и зависимым предприятиям.

Из этого раздела пользователи бухгалтерской отчетности должны ясно понять, какие взаимоотношения существуют между компаниями и какова величина уставного капитала самой организации.

В этом же разделе пояснительной записки указывают:

- место нахождения, наименования и направления деятельности головной и (или) дочерних (зависимых) организаций. При этом рассматривается их текущая, инвестиционная и финансовая деятельность;

- метод консолидирования учетной информации, который применяет организация.

Разработанная методология помогла разобраться в проблемах взаимодействия бухгалтерского и налогового учёта.

Я бы хотела затронуть проблему налогового и финансового учета, стоящую перед специалистами в области финансов. Многочисленные авторы, а также разработчики главы 25 Налогового кодекса РФ видят в налоговом учете существенно отличающуюся от бухгалтерского учета и не совместимую с последним систему учета операций налогоплательщика. К сожалению, принятый Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса РФ и в отдельные законодательные акты РФ» закрепил налоговый учет уже не в качестве отдельной и самостоятельной от бухгалтерского учета системы учета, а как дополняющей последний.

На мой взгляд, проблема состоит в том, что бухгалтерский и налоговый учеты отличаются существенно и предприятиям приходится вести двойную бухгалтерию, что совершенно нерационально и требует дополнительных временных и материальных затрат. Для начала мне хотелось бы отметить некоторые общие черты финансового и налогового учета:

1. обязательность ведения: бухгалтерский учет определен Законом о бухгалтерском учете, налоговый – Налоговым кодексом РФ (гл.25)
2. используемые измерители – денежное выражение (рубли)
3. объект учета – организация в целом (если быть более точной, для налогового учета объектом являются хозяйственные операции, осуществленные налогоплательщиком в течение отчетного периода)
4. периодичность составления в предоставлении отчетности
5. обязательное документальное подтверждение всех хозяйственных операций
6. «исторический» характер, т.е. отражаются результаты отчетных (прошлых) периодов
7. пользователи информации как внутренние, так и внешние.

Как можно было уже понять цели ведения обоих учетов приблизительно одинаковые – формирование полной и достоверной информации для внутренних и внешних пользователей. Однако методики ведения совершенно разные (см. приложение 4).

Как можно увидеть в таблице (см. приложение 4), далеко не тождественны определения в бухгалтерском и налоговом учете первоначальная стоимость активов, а также существенно отличаются друг от друга понятия «прямые затраты (расходы)» и «косвенные затраты (расходы)», используемые в обеих системах учета. Встречаются случаи, когда сразу не только не удается выбрать совпадающие способы бухгалтерского и налогового учета, но и невозможно использовать способы учета, предполагаемые налоговым законодательством.

Возьмем, к примеру, оценку остатков незавершенного производства. Конкретный, понятный, а главное, экономически обоснованный алгоритм распределения сумм прямых расходов на остатки незавершенного производства отсутствует и в новой редакции гл.25 НК РФ, представленной Федеральным законом от 25.05.02 №57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты РФ». Отсутствует и точное определение нормативной себестоимости. Таким образом, применение способов оценки остатков незавершенного производства для целей налогового учета на практике весьма проблематично.

Как было показано выше, существует масса разногласий между налоговым и бухгалтерским учетом, что создает огромное количество проблем финансовым службам предприятия. Но пути решения есть.

Конечно, на предприятии в структуре финансово-бухгалтерской службы может быть создано специальное подразделение, осуществляющее ведение налогового учета, либо за этот участок работы будут отвечать специалисты бухгалтерской службы. Но в целом, взаимодействие двух систем учета нерационально уже потому, что реализация этого варианта на практике обязательно приведет к дополнительным расходам.

Другой выход из ситуации – максимальное сближение налогового учета с бухгалтерским. В этом случае будет необходима такая методологическая и организационная основа, которая позволит наиболее рационально, с наименьшими временными и финансовыми затратами вести оба вида учета. При этом необходимо исключить все статьи в налоговом учете – начиная с 313-й по 333-ю, вследствие чего все противоречия будут ликвидированы.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» №129-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ гл.25
3. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, приказ Минфина России от 29.07.98 №34н (в ред. от 24.03.2000).
4. Комментарий к новому плану счетов бухгалтерского учета/ Под. ред. А.С. Бакаева, М: ИПБ-Бинфа, 2007
5. Бакаев А.С, «Из 25-й главы НК РФ надо исключить статьи о налоговом учете» – «Российский налоговый курьер», №8, 2007г.
6. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. - М.: ИНФРА-М., 2006 г.
7. Бухгалтерский учет: Экспресс-курс. М., «Инфра-М» 2006 г.
8. Богаченко В. М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. – 4-е изд-е, переработ. и доп. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003.- 480.
9. Бухгалтерский учет: Учебник/ П.П. Новиченко, Т.Н. Шеина, Ф.П. Васин и др.; Под. ред. П.П. Новиченко - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2006.
10. Бухгалтерский и налоговый учет: проблемы взаимодействия – «Бухгалтерский учет», №13, 2005 г.
11. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет. М., «Финансы и статистика» 2005 г.
12. Ежемесячный журнал «Главбух» №3,4,7 – 2004 г, № 1,2,3-2007 г.
13. Еженедельник «Экономика и жизнь». Бухгалтерское приложение №10, 12 март 2004 г
14. Ивошкевич Б.Б., Гарифуллин К.М. Бухгалтерский учет в промышленности. Учебное пособие. Казань 2007 г.
15. Камышанов П.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. М., Экономика 2007 г.
16. Кожинов В.Я. Самоучитель бухгалтерского учета. М.: ИНФРА-М, 2007 г.
17. Козлова Е.П., Галанина Е.Н., Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет в организациях. М.: Финансы и статистика, 2006.
18. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие - 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2007.
19. Кондраков Н.П. Самоучитель по бухгалтерскому учету. М., «Гроссбух» 2006.
20. Ларионов А.Д., Ерофеев В.А. Бухгалтерский учет. Учебник. М.: ГроссБух, 2006г.
21. Налоговый учет: каким ему быть? – «Хозяйство и право», №7, 2006г.
22. Налоговый и финансовый учет – «ЭКО», №12, 2006г.
23. Николаева С. А., Паний В.Ф.Бухгалтерский учет, отчетность, экономический анализ в 2004 году: Методика, практические рекомендации. - М; АО “ВПМ- центр”, 2006 г-158 с;
24. Новодворский В.Д. и др. Бухгалтерская отчетность: составление и анализ. М. Бухгалтерский учет за 2006 год, 80с.
25. Обновляемая энциклопедия главного бухгалтера 2007г.
26. Овсийчук М.Ф. “Аудит. Организация. Методика проведения”, Москва, 2007 год, ТОО “Интехтех”.
27. О составление бухгалтерских отчетов за 2003 год и квартальной отчетности в 2007 организации, состоящими на бюджете №11.
28. Пакаев А. С. Совершенство в Положение о бухгалтерском учете и отчетности и Планы счетов (Бухгалтерский учет 2007 г. № 6);
29. Хахонова Н.Н. Основы бухгалтерского учета и аудита. – Ростов н/Д: Феникс, 2007. – 480 с.
30. Щадулова С.Н. Основы бухгалтерского учета. Учебное пособие. М 2007 г.

1. Положение по бухгалтерскому учету п.39 "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99). [↑](#footnote-ref-1)