

1.Доронин И. Причины и последствия кризиса // Мировая экономика и международные отношения. – 1999. – №4. – С. 7–12.

2.Луцишин З. Аргентина: причины та наслідки найбільшого в історії світової валютно-фінансової системи дефолту // Вісник НБУ. – 2002. – №4. – С. 5–11.

3.Мартинес-Солер Ф. Экономический кризис и экономические реформы в Латинской Америке: обобщенный анализ / Под ред. д. э. н., проф. Стародубровского В.Г. – М.: Междунар. научн.-исслед. ин-т проблем управления, 1997. – 250 с.

4.Moreno R. Macroeconomic Behavior During Periods of Speculative Pressure or Realignment: Evidence from Pacific Basin Countries // «Economic Review» Federal Reserve Bank of San Francisco. – 1995. – №3. – Р. 3–16.

5.Мишкін Ф.С. Економіка грошей, банківської справи і фінансових ринків. – К.: Основи, 1999. – 963 с.

6.Финансовый кризис: новый этап глобального экономического развития? (Материалы Ученого совета Института мировой экономики и международных отношений от 4 и 7 декабря 1998 г.) – М.: ООД ИМЭМО РАН, 1999. – 92 с.

Отримано 06.06.2002

УДК 658.15

Н.Г.БОГАТКО, канд. экон. наук

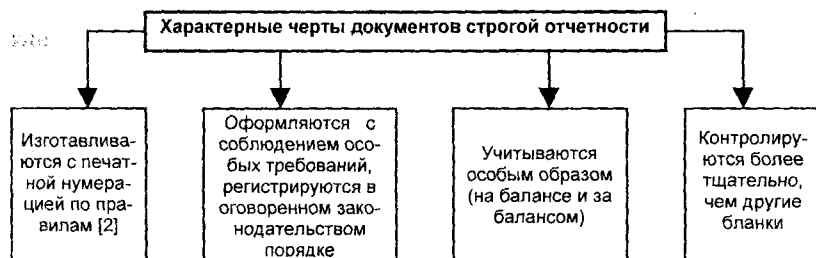
Социально-экономический университет, г.Севастополь

ДОВЕРЕННОСТЬ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассматриваются вопросы учета доверенностей, варианты учета в случае признания доверенности как актива и в качестве расходов периода.

Общеизвестно, что доверенность – документ строгой отчетности. Такой ее статус определен в [1, 2]. Поясним значение этого понятия. *Документы строгой отчетности* – это документы, которые изготавливаются, оформляются, регистрируются и учитываются в соответствии с требованиями, установленными законодательством. Интересно, что называясь так, они не требуют особой отчетности (ни управленческой, ни финансовой, ни налоговой).

Характерные черты документов строгой отчетности можно представить следующей схемой.



Доверенность – это письменное полномочие, выдаваемое одним лицом (доверителем) другому (доверенному, представителю) для представительства перед третьими лицами [3]. Доверенность, таким образом, дает право представителю предприятия-покупателя получить активы у предприятия-поставщика.

Особенностью использования бланков доверенностей является постоянное документирование всех операций с ними. По замыслу законодателя такой повышенный контроль за бланками уберет предприятие от недобросовестности со стороны партнеров, материально-ответственных лиц. Ниже в таблице представлены основные операции с доверенностями и способ их фиксации на бумажных носителях.

Таблица 1 – Операции с доверенностями

Содержание операции	Как фиксируется операция (чем подтверждается факт свершения)
1. Оплата бланков доверенностей и журналов их регистрации	Счет, платежное поручение, выписка банка
2. Оприходование, хранение	Приходно-расходная накладная СЗ-1 (в соответствии с приказом [4])
3. Утверждение перечня должностей работников, которые имеют право подписи доверенностей, издание приказа-назначения лица – регистратора доверенностей	Приказ по предприятию
4. Выдача журнала регистрации доверенностей и бланков доверенностей лицу – регистратору	Приходно-расходная накладная СЗ-1, приходно-расходная книга по учету бланков строгой отчетности СЗ-2 (в соответствии с приказом [4])
5. Заключение договора о полной материальной ответственности работника	Договор с лицом-регистратором, договор с лицом-получателем ценностей
6. Выдача бланка доверенности лицу-получателю ценностей	Запись в журнале регистрации доверенностей
7. Получение ценностей	Накладная на полученные ценности, запись в журнале регистрации доверенностей
8. Неполучение ценностей, возврат неиспользованной доверенности	Бланк доверенности, запись в журнале регистрации доверенностей
9. Списание использованных и отданных покупателю доверенностей, а также неиспользованных возвращенных либо испорченных	Акт на списание

Первичный учет доверенностей строго регламентирован. настолько строго, что два (!) министерства занимались его регламентацией: Министерство финансов в инструкции [1] и Министерство ста-

тики в приказе [4]. В связи с этим существуют два нормативных акта, которые пересекаются по вопросам регистрации выдачи доверенностей и их списания. Содержание этих нормативных актов приведено в табл.2.

Анализ представленной информации позволяет констатировать, что списание бланков доверенностей можно осуществлять либо по акту ф. № СЗ-1, либо по акту ф. № М-2а. Движение доверенностей (их поступление и выбытие) отражается на трех уровнях регистрации:

на складе – в приходно-расходной книге (ф. № СЗ-3);

у лица-регистратора – в журнале регистрации доверенностей (ф. М-3);

в бухгалтерии – в карточке-справке (ф. № СЗ-5).

Забалансовый учет предусмотрен для бланков строгой отчетности. Доверенности приходуются на счете 08 "Бланки строгого учета" в соответствии с инструкцией [5]. Увеличение остатка счета 08 происходит при поступлении бланков доверенностей, а уменьшение – после использования или списания как непригодных или не имеющих в наличии. Операции на счете 08 осуществляются *по условной стоимости*, которая отличается от балансовой оценки. Согласно п.13 инструкции [1] установлена учетная цена для забалансового учета – 1,50 грн. за каждый бланк.

Что касается *балансового учета*, то на сегодня здесь остается не урегулированным следующий вопрос. В старой "дореформенной" инструкции [1] предусмотрено отражение бланков одновременно на забалансовом счете и на балансовом счете "Производственные запасы". В "послереформенном" учете следует разобраться, относятся ли бланки к активам. По отношению к бланкам отчетности (финансовой, налоговой) таких вопросов не возникает: они в момент приобретения относятся на расходы периода. С нашей точки зрения, тот же подход целесообразно применять и по отношению к бланкам доверенностей, поскольку они, как и остальные бланки, не отвечают требованиям, предъявляемым к активам и к запасам. Приобретенные бланки доверенностей не несут в себе потенциальной экономической выгоды, т.е. не образуют актив и, следовательно, являются расходами периода. На практике, однако, можно встретить два варианта учета: отражение бланков как запасов или как расходов периода.

При решении вопроса о варианте учета, по нашему мнению, может быть принято во внимание налогообложение предприятия:

- для предприятий на едином налоге удобнее вариант 2;
- для предприятий, использующих налог на прибыль, целесообразнее вариант 1.

Таблица 2 – Способы регистрации движения доверенностей

Название формы	Код формы	Кем утвержден	Назначение формы
Приходно-расходная накладная на бланки строгой отчетности	Форма № СЗ-1	Министерство статистики, [4]	Накладная применяется для оформления поступления на склад и отпуска со склада бланков строгой отчетности.
Приходно-расходная книга по учету бланков строгой отчетности	Форма № СЗ-2	"-"	Книга предусмотрена для ведения учета бланков строгой отчетности на складе и применяется всеми предприятиями, организациями и учреждениями. Она должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена сургучной печатью и подписями руководителя предприятия (организации) и главного бухгалтера. Для ведения учета отдельных видов бланков строгой отчетности в книге выделяется одна или несколько страниц.
Акт на списание использованных бланков строгой отчетности	Форма № СЗ-3	"-"	Акт применяется для списания использованных бланков строгой отчетности с подотчета материально-ответственных лиц. Акт составляется специально созданной комиссией.
Акт проверки наличия бланков строгой отчетности	Форма № СЗ-4	"-"	Акт применяется для проверки фактического наличия бланков строгой отчетности при поступлении на склад от поставщика. Акт составляется в двух экземплярах. Один экземпляр акта направляется поставщику для выявления причин расхождения и принятия мер.
Карточка-справка по выданым и использованным бланкам строгой отчетности	Форма № СЗ-5	"-"	Карточка-справка применяется для ведения аналитического учета по выданным и использованным бланкам строгой отчетности. Открывается на каждое материально-подотчетное лицо, которое осуществляет учет бланков строгой отчетности, на каждый вид бланков отдельно. Основанием для ведения карточки-справки служат первичные документы: приходно-расходные накладные, акты проверки наличия бланков и акты на списание использованных бланков строгой отчетности.
Журнал регистрации доверенностей	Типовая форма № М-3	Министерство финансов, [1]	Журнал предназначен для регистрации выдачи доверенностей, их возврата и использования
Акт о списании бланков доверенностей	Типовая форма № М-2а	"-"	Акт предназначен для фиксации факта списания бланков доверенностей и отражения стоимости списанных бланков на счетах бухгалтерского учета

Таблица 3 – Сравнительная характеристика вариантов учета бланков доверенностей

	Вариант 1: бланки учитывают как запасы	Вариант 2: бланки учитывают как расходы периода
Недостатки	<ol style="list-style-type: none"> 1. Не предусмотрен учет бланков как запасов ни П(С)БУ 9, ни Инструкцией [5]. 2. Есть риск быть привлеченным к ответственности за нарушение методологии учета в соответствии с п.1 раздела V Закона [6] 3. Большая трудоемкость учета 	<p>Вариант не увязан с п. 5.9 Закона "О налогообложении прибыли предприятий" [7]</p>
Преимущества	<ol style="list-style-type: none"> 1. Служит старой "дореформенная" схема учета, ставшая привычной. 2. Соблюдены требования [1] 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Более низкая трудоемкость учета. 2. Не нарушаются требования П(С)БУ 9 и Инструкции [5] 3. При правильном отражении затрат экономически обоснована прибыль в Отчете о фин. результатах
Отражение на счетах:		
Покупка	Дебет 209 Кредит 631, 371, 311, 301, 372	Дебет 92 Кредит 631, 371, 311, 301, 372
Отпуск	Не отражается на синтетических счетах	Не отражается на синтетических счетах
Списание	Дебет 92 Кредит 209	Не отражается

1. Инструкция о порядке регистрации выданных, возвращенных и использованных доверенностей на получение ценностей, утв. приказом МФУ от 16.05.96г. № 99, с изменениями.

2. Правила изготовления бланков ценных бумаг и документов строгого учета, утв. приказом МФУ от 25.11.93г. №98, Службы безопасности Украины от 15.11.93г. №118 и МВДУ от 24.11.93г. №740.

3. Гражданский кодекс Украины. Ст. 64.

4. Приказ Министерства статистики Украины "Об утверждении типовых форм первичного учета бланков строгой отчетности" от 11.03.96г. №67.

5. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утв. приказом МФУ от 30.11.99г. №291.

6. Закон "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" / Все о бухучете, №11 от 7.02.02г.

7. Закон "О налогообложении прибыли предприятий" // Вісник податкової служби в Україні. – 2001. – №1-2.

Получено 04.09.2002