

И. В. Анциферова

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Учебник

*Рекомендовано уполномоченным учреждением
Министерства образования и науки РФ —
Государственным университетом управления
в качестве учебника для студентов экономических вузов,
обучающихся по направлению подготовки “Экономика”,
специальностям “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”,
“Финансы и кредит” и другим
экономическим специальностям*

Регистрационный номер рецензии 499 от 24 июня 2009 г.
(Федеральный институт развития образования)

Москва

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о»

2010

УДК 657
ББК 65.052
А74

Автор:

Анциферова И. В. — кандидат экономических наук, профессор; первый проректор, проректор по учебной работе Московского городского университета управления Правительства Москвы, заслуженный работник высшей школы РФ

Рецензенты:

Комиссарова И. П. — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой “Бухгалтерский учет, аудит и финансовый менеджмент” Национального исследовательского ядерного университета “МИФИ”;

Рогуленко Т. М. — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Государственного университета управления.

Анциферова И. В.

А74

Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / И. В. Анциферова. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2010. — 556 с.

ISBN 978-5-394-00754-5

В учебнике рассмотрены вопросы организации, методологии и техники ведения финансового учета всех видов активов и обязательств, а также финансовых результатов деятельности коммерческих предприятий (организаций); приведены особенности формирования учетной политики организации по бухгалтерскому учету в соответствии с действующими в настоящее время законодательными и правовыми нормативными документами, инструкциями и положениями по бухгалтерскому учету.

Для студентов экономических вузов.

ISBN 978-5-394-00754-5

© Анциферова И. В., 2010
© ООО «ИТК «Дашков и К^о», 2010

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	7
Тема 1. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	9
1.1. Состав вложений во внеоборотные активы	9
1.2. Учет затрат по капитальному строительству	12
1.3. Учет вложений в отдельные объекты внеоборотных активов ...	24
1.4. Особенности учета НИОКР.....	26
1.5. Учет источников финансирования вложений во внеоборотные активы.....	31
Тема 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	39
2.1. Понятие «основные средства» и их классификация	39
2.2. Оценка основных средств.....	42
2.3. Документальное оформление и аналитический учет движения основных средств	49
2.4. Учет поступления основных средств	52
2.5. Амортизация основных средств и ее учет	60
2.6. Учет операций по аренде основных средств	71
2.7. Особенности учета операций финансовой аренды (лизинга)	80
2.8. Учет операций по восстановлению основных средств.....	92
2.9. Учет выбытия основных средств.....	99
2.10. Переоценка основных средств и учет ее результатов.....	105
2.11. Инвентаризация основных средств и учет ее результатов	110
Тема 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	116
3.1. Состав нематериальных активов	116
3.2. Оценка нематериальных активов.....	121
3.3. Учет поступления нематериальных активов	125
3.4. Амортизация нематериальных активов и ее учет	129
3.5. Учет списания нематериальных активов	136
3.6. Переоценка нематериальных активов и учет ее результатов...	139
3.7. Особенности инвентаризации нематериальных активов и учета ее результатов.....	144
Тема 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ	147
4.1. Состав материально-производственных запасов и классификация материалов	147

4.2. Оценка материалов, принимаемых к бухгалтерскому учету ...	149
4.3. Учет НДС по приобретенным материальным ценностям	152
4.4. Аналитический учет материалов	154
4.5. Учет поступления материалов	161
4.6. Оценка материалов при отпуске их в производство	174
4.7. Учет отпуска материалов в производство и их выбытия	175
4.8. Инвентаризация материально-производственных запасов и учет ее результатов	184
4.9. Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей	186
Тема 5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ	190
5.1. Оплата труда: основные понятия.....	190
5.2. Аналитические регистры по учету средств на оплату труда ...	196
5.3. Синтетический учет средств на оплату труда	198
5.4. Учет депонированной заработной платы.....	213
5.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	215
Тема 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО.....	221
6.1. Состав затрат на производство	221
6.2. Виды и классификация затрат на производство.....	224
6.3. Системы счетов для учета затрат на производство.....	228
6.4. Вариант учета затрат на производство с применением счетов 20–29.....	229
6.4.1. Учет прямых затрат на производство.....	229
6.4.2. Учет косвенных затрат на производство.....	232
6.5. Вариант учета затрат на производство с применением счетов 20–39	240
6.6. Учет расходов будущих периодов.....	244
Тема 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ И ПРОДАННОЙ ПРОДУКЦИИ	251
7.1. Понятие «готовая продукция» и способы ее оценки	251
7.2. Варианты учета готовой продукции	254
7.3. Учет продажи готовой продукции, сдачи работ и услуг	261
Тема 8. УЧЕТ ТОВАРОВ И ИХ ПРОДАЖИ.....	269
8.1. Учет поступления товаров.....	269

8.2. Учет продажи товаров	272
8.3. Учет переоценки товаров	280
8.4. Учет товарных потерь	284
Тема 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	291
9.1. Понятие «финансовые вложения» и их оценка	291
9.2. Учет вложений в уставные капиталы других организаций	297
9.3. Учет вложений в долговые ценные бумаги	300
9.4. Учет предоставленных займов	306
9.5. Учет вкладов по договору простого товарищества	308
9.6. Учет резервов под обесценение финансовых вложений	312
9.7. Инвентаризация финансовых вложений	317
Тема 10. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	319
10.1. Виды расчетов и учет кассовых операций	319
10.2. Учет операций по расчетным счетам	329
10.3. Учет операций по валютным счетам	335
10.4. Специальные счета в банках	346
10.5. Переводы в пути и их учет	353
Тема 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ	358
11.1. Понятия «кредиты» и «займы»	358
11.2. Учет кредитов	363
11.3. Особенности учета займов	366
11.4. Учет процентов по кредитам и займам	369
Тема 12. УЧЕТ РАСЧЕТОВ	375
12.1. Формы безналичных расчетов	375
12.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	382
12.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	388
12.4. Учет резервов по сомнительным долгам	398
12.5. Учет расчетов по налогам и сборам	400
12.6. Учет расчетов с подотчетными лицами	404
12.7. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	410
12.8. Учет внутрихозяйственных расчетов	423
Тема 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	431
13.1. Доходы организации, их состав	431
13.2. Расходы организации, их состав	435
13.3. Формирование финансовых результатов	437

13.4. Учет продаж.....	440
13.5. Учет прочих доходов и расходов.....	446
13.6. Учет прибылей и убытков	473
13.7. Особенности учета расчетов по налогу на прибыль	476
13.7.1. Постоянные разницы и постоянные налоговые активы и обязательства, их учет	480
13.7.2. Вычитаемые временные разницы и отложенные налоговые активы, их учет	483
13.7.3. Налогооблагаемые временные разницы и отложенные налоговые обязательства, их учет.....	486
13.7.4. Расчет текущего налога на прибыль.....	489
13.8. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	492
13.9. Учет доходов будущих периодов	498
Тема 14. УЧЕТ КАПИТАЛА	505
14.1. Формирование собственного капитала	505
14.2. Формирование и учет уставного капитала.....	506
14.3. Учет расчетов с учредителями.....	516
14.4. Учет добавочного капитала.....	523
14.5. Учет резервного капитала	528
Тема 15. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ.....	531
15.1. Общие положения по формированию учетной политики	531
15.2. Организационно-технические аспекты учетной политики	539
15.3. Методические аспекты учетной политики	541
ЛИТЕРАТУРА	550
ПРИЛОЖЕНИЕ. Положения по бухгалтерскому учету.....	552

ВВЕДЕНИЕ

Перемены в экономике России, произошедшие за последние годы потребовали кардинальных изменений в области бухгалтерского учета и отчетности. В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу было заявлено, что «целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.) является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др.)».¹

Суть дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности состоит в приведении национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики, в использовании международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Международные стандарты — это только одно из средств совершенствования системы бухгалтерского учета в нашей стране, позволяющее гармонично сочетать новое с традициями отечественной бухгалтерии.

Российские правила бухгалтерского учета за последние годы значительно сблизились с международными стандартами, в целом сделан огромный шаг вперед. В результате развития законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета произошли существенные изменения прежде всего в методологии учета: введены новые способы оценки активов и обязательств, квалификационные и классификационные признаки отдельных видов имущества, пересмотрены многие правила и методики учета, введен ряд новых категорий, которые используются в международных стандартах. Новые принципы и правила бухгалтерского учета требуют их внимательного изучения и серьезного осмысления.

¹ Приказ Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180.

Переход на МСФО — сложный процесс, который должен соотноситься с темпами развития экономической реальности и готовностью системы бухгалтерского учета и бухгалтеров-практиков к соответствующим новациям. Следовательно, предполагается последовательный и постепенный переход путем корректировки действующих российских нормативных документов. Как гласит Концепция, переход на МСФО должен происходить от принятия российских нормативных документов на основе МСФО к использованию непосредственно МСФО как основы ведения бухгалтерского учета определенным кругом российских хозяйствующих субъектов.

Этот процесс в России должен предполагать в первую очередь изменение сознания большинства российских бухгалтеров, а точнее профессионального самосознания работников как профессионалов, способных принимать ответственные решения. Именно профессиональное мнение бухгалтера, т. е. его суждение о моменте признания факта хозяйственной жизни, его оценке, ставится на первое место и признается решающим. Поэтому особое внимание должно быть обращено на глубокое освоение лежащих в основе МСФО положений — полезности и существенности информации, приоритета экономического содержания перед юридической формой, сохранения капитала, ценности денег и др.

Цель настоящего учебника — помочь студентам, изучающим бухгалтерский финансовый учет, в приобретении знаний организации, методологии и техники ведения финансового учета по отдельным его разделам в соответствии с действующими на данный момент в РФ законодательными и правовыми нормативными документами, инструкциями и положениями по бухгалтерскому учету, обеспечив тем самым квалифицированную подготовку кадров к практической деятельности.

Тема 1

УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Цель и задачи настоящей темы: изучить методологические основы учета вложений во внеоборотные активы и источников их финансирования; рассмотреть состав вложений во внеоборотные активы, особенности учета затрат по капитальному строительству, вложений в отдельные объекты внеоборотных активов, расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские и технологические работы.

В результате изучения темы приобретаются навыки организации аналитического и синтетического учета конкретных операций, связанных с вложениями во внеоборотные активы.

1.1. Состав вложений во внеоборотные активы

Вложениями во внеоборотные активы являются затраты организации в объекты, которые в дальнейшем будут приняты на учет в качестве основных средств (включая земельные участки и объекты природопользования) и нематериальных активов.

Вложения во внеоборотные активы подразделяются на затраты, связанные:

- с созданием объектов основных средств путем осуществления капитального строительства (в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих объектов производственной и непроизводственной сфер);
- приобретением земельных участков, объектов природопользования и отдельных объектов основных средств (зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов основных средств или их частей);
- приобретением и созданием нематериальных активов;
- приобретением и выращиванием взрослого и рабочего скота;

- выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ для собственных нужд организации (НИОКР).

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы регулируется Федеральным законом от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»; Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» — ПБУ 2/2008; Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций от 30 декабря 1993 г. № 160; Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» — ПБУ 17/02.

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица. Субъект этой деятельности вправе совмещать функции двух и более субъектов, если иное не установлено договором, заключенным между ними, в частности, инвестор может выполнять функции заказчика. В этом случае предприятие-застройщик, осуществляющее собственное строительство, является инвестором, заказчиком и пользователем объектов капитальных вложений.

В системе нормативного регулирования вопросов бухгалтерского учета, связанных с выполнением договоров на строительство, используются следующие основные понятия:

Застройщик — инвестор или лицо, уполномоченное инвестором осуществлять реализацию инвестиционных проектов по капитальному строительству.

Инвестор — юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложение собственных, заемных или привлеченных средств в создание и воспроизводство объектов основных средств и других внеоборотных активов.

Незавершенное строительство — затраты застройщика по возведению объектов строительства до момента ввода в эксплуатацию.

Инвентарная стоимость объекта — затраты застройщика по данному объекту на момент ввода его в эксплуатацию.

Подрядчик — юридическое лицо, выполняющее подрядные работы для застройщика по договору на строительство.

Заказчик-застройщик в рамках договора на реализацию инвестиционного проекта заключает договоры с другими заказчиками этого проекта:

- с организациями-поставщиками и посредническими организациями — договоры на поставку строительных материалов и оборудования для строительства;
- проектно-изыскательскими организациями — договоры подряда на проектирование строительства;
- подрядными строительно-монтажными организациями — договоры подряда на строительство объекта.

В функции заказчика-застройщика входят также: ведение бухгалтерского учета производимых при строительстве капитальных затрат; определение инвентарной стоимости вводимых в эксплуатацию объектов; исчисление и уплата налога на добавленную стоимость. Заказчики-застройщики должны иметь государственную лицензию на выполнение функций заказчика.

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Счет 08 — активный, калькуляционный, инвентарный. По дебету счета 08 отражаются фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов; по кредиту счета осуществляется списание принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке объектов основных средств, нематериальных активов и др. Сальдо его всегда дебетовое, показывает величину вложений в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов. Для учета затрат как объектов вложений во внеоборотные активы открываются субсчета:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08-4 «Приобретение объектов основных средств»;
- 08-5 «Приобретение нематериальных активов»;

08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

08-7 «Приобретение взрослых животных»;

08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и пр.) принимается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы принимаются к бухгалтерскому учету. Для вложений во внеоборотные активы датой совершения операции признается дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотного актива. Пересчет выраженной в валюте контрактной стоимости таких активов в рубли производится в момент их принятия к учету на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Пересчет стоимости вложений во внеоборотные активы после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса валюты не производится.

Аналитический учет затрат на счете 08 ведется по технологической структуре, определяемой сметной документацией, и по отдельным объектам. При этом данные аналитического учета должны обеспечить точное определение инвентарной стоимости вводимых в эксплуатацию объектов.

Рассмотрим порядок учета вложений во внеоборотные активы раздельно по направлениям.

1.2. Учет затрат по капитальному строительству

Капитальное строительство осуществляется в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродовольственной сферы.

Порядок учета затрат по капитальному строительству зависит от способа их производства — подрядного или хозяйственного. Произведенные организацией затраты должны быть подтверждены наличием договоров, проектно-сметной документации и других надлежаще оформленных документов.

При *подрядном способе* выполненные и оформленные в установленном порядке строительные-монтажные работы отражаются у застройщика-заказчика по договорной стоимости (без НДС):

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» — на сумму принятых к оплате счетов подрядных организаций (без НДС)

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Суммы налога на добавленную стоимость, указанные в счетах-фактурах подрядчиков, учитываются на счете 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»:

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» — на сумму НДС, относящегося к строительным-монтажным работам.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Суммы НДС подлежат налоговому вычету после принятия объекта, завершеного строительством, к бухгалтерскому учету учетной записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

При *хозяйственном способе* новое строительство или реконструкция действующих предприятий осуществляется собственными силами застройщика или инвестора без привлечения подрядных строительным-монтажных организаций. Для строительства хозяйственным способом в организационной структуре застройщика создается строительным-монтажное подразделение. Учет затрат на строительным-монтажные работы в этом случае также осуществляется на

субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств». В целях бухгалтерского учета все затраты на строительство объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией, с выделением затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования.

Фактически произведенные застройщиком затраты отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет 10 «Материалы»	—	приняты к учету поступившие от поставщика материалы, предназначенные на строительство объектов основных средств
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		
Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»	—	отражена сумма НДС по поступившим от поставщика материалам
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		
Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»	—	списана стоимость материалов, использованных на строительство объектов основных средств
Кредит 10 «Материалы»		
Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»	—	отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости материалов, использованных на строительство объектов основных средств

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

— начислено сторонней организации за оказанные услуги по строительству объекта (без НДС)

— отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости услуг

— погашена задолженность перед поставщиками и подрядчиками

— произведено начисление оплаты труда работникам, непосредственно связанным со строительством объектов основных средств

— страховые взносы на социальные нужды в Пенсионный фонд от сумм оплаты труда работников, непо-

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

средственно связанных со строительством объектов основных средств

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

— начислены амортизационные отчисления по основным средствам, использованным при строительстве

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

При выполнении работ по строительству объекта хозяйственным способом на счете 08 отражается также сумма начисленного у заказчика НДС:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

— отражена задолженность организации по НДС, связанному с осуществлением капитальных вложений

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» следует отразить все дополнительные расходы, которые связаны с приобретением актива и подлежат включению в его стоимость в соответствии с учетной политикой. Если данный актив относится к инвестиционным, для его приобретения привлекались заемные средства и выполняются условия капитализации расходов по кредитам и займам, эти расходы также подлежат отнесению на увеличение его первоначальной стоимости.

На счете 08 ведется также учет прочих капитальных затрат по их видам, которые отражаются по мере производства расходов или принятия к оплате счетов поставщиков и подрядчиков. Учет отдельных видов прочих капитальных затрат ведется в следующем порядке:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

— приняты к оплате счета поставщиков за выполненные ими проектно-изыскательские работы, оказанные услуги по авторскому надзору за строительством, а также по экспертизе проектов

— отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости вышеперечисленных работ и услуг

— отражены расходы по содержанию аппарата застройщика (в том числе стоимость использованных материалов, затраты на оплату труда, задолженность по единому социальному налогу)

В конце месяца делается запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

— общехозяйственные расходы включены в затраты по строительству объекта хозяйственным способом

Объекты, законченные капитальным строительством, принимаются в состав основных средств *по инвентарной стоимости*, которая определяется отдельно по каждому вводимому в эксплуата-

цию объекту — зданию, сооружению и оборудованию, а также предметам, если их приобретение предусмотрено сметой.

Объекты недвижимости включаются в состав основных средств после их государственной регистрации в порядке, установленном законодательством. Порядок регистрации и передачи законченного строительством объекта определяется договором.

По объектам недвижимости, принятым *в фактическую эксплуатацию*, застройщик начисляет амортизацию в установленном порядке до их государственной регистрации. При этом объект либо продолжает учитываться в составе незавершенного строительства, либо принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете счета 01 «Основные средства». Условиями подобного учета являются законченность капитальных вложений, оформление соответствующих первичных учетных документов по приемке-передаче, передача документов на государственную регистрацию и фактическая эксплуатация. Основанием для начисления суммы амортизации является справка о стоимости указанных объектов или их частей по данным учета капитальных вложений.

Оборудование, требующее монтажа, приобретается, как правило, застройщиком. Однако, если это предусмотрено договором, оно может приобретаться и подрядчиком.

Оборудование, требующее монтажа, у застройщика принимается на учет *по стоимости приобретения*, которая складывается из стоимости оборудования (без НДС), транспортных расходов по его доставке и заготовительно-складских расходов, включая комиссионные вознаграждения, уплаченные посредническим и внешнеторговым организациям, таможенные пошлины и др.

Для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, предназначен счет 07 «Оборудование к установке». Оборудование, не требующее монтажа, на счете 07 не учитывается. Все затраты по приобретению оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств».

Счет 07 — активный, инвентарный; по дебету счета 07 отражается поступление оборудования по фактическим затратам на приобретение. При этом делаются записи:

Дебет 07 «Оборудование к установке» — приняты к оплате счета поставщиков за оборудование, требующее монтажа, в том числе транспортные и тому подобные услуги

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражен НДС с суммы затрат по приобретению оборудования, требующего монтажа

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

При приобретении оборудования, требующего монтажа, вычет НДС производится по мере его принятия к учету на счет 07 «Оборудования к установке» записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогам на добавленную стоимость»

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

По кредиту счета 07 отражается стоимость оборудования, сданного в монтаж:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» — включена в затраты на капитальное строительство фактическая себестоимость оборудования к установке, сданного в монтаж

Кредит 07 «Оборудование к установке»

Сальдо по счету 07 всегда дебетовое, показывает фактическую себестоимость оборудования, предназначенного для установки.

Бухгалтерские записи по учету затрат на монтаж оборудования выполняются следующим образом:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» — отражена сумма затрат по монтажу оборудования, выполненному вспомогательными производствами

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» — приняты к оплате счета поставщиков и подрядчиков за выполненные ими работы и услуги по монтажу оборудования (без НДС)

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» — отражена сумма НДС, относящаяся к выполненным работам и услугам по монтажу оборудования

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» — списаны материалы, израсходованные на работы по монтажу оборудования

Кредит 10 «Материалы»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» — отражена задолженность по оплате труда работников, непосредственно связанных с монтажом оборудования

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Аналитический учет по счету 07 ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям.

Оборудование, не требующее монтажа, а также инструмент и инвентарь, в случае если приобретение данного имущества предусмотрено проектно-сметной документацией на строительство объекта, отражаются застройщиком на счете 08 в составе затрат по капитальному строительству (субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»). В бухгалтерском учете в этом случае делаются записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— отражены затраты на оборудование, не требующее монтажа, инструмент и инвентарь при включении их в состав затрат по строительству объектов (без НДС)

— отражена сумма НДС, относящаяся к указанным выше затратам

Оборудование, не требующее монтажа, инструмент, инвентарь, *приобретаемые* для строящихся объектов основных средств, отражаются в учете как введенные в эксплуатацию одновременно с основными объектами. С вводом зданий, сооружений и оборудования в эксплуатацию затраты по ним в размере инвентарной стоимости списываются застройщиком в дебет счета 01 «Основные средства»:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

— приняты к учету законченные строительством объекты основных средств по инвентарной (первоначальной) стоимости

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» — учтена сумма НДС, подлежащая налоговому вычету

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

По мере постановки на учет соответствующего объекта основных средств налоговым вычетам подлежат:

- суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств;
- суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ;
- суммы НДС при приобретении незавершенного капитального строительства, а также суммы налога, исчисленного налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

При продаже объекта, не завершенного строительством, бухгалтерский учет осуществляется с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту счета 91, субсчета 1 «Прочие доходы» отражается выручка от продажи, по дебету счета 91, субсчета 2 «Прочие расходы» осуществляется списание учетной стоимости объекта и начисление суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. Результат от продажи выявляется путем сопоставления оборотов по указанным субсчетам.

В учете операция по продаже незавершенного строительством объекта отражается записями:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — отражена стоимость объекта по договору купли-

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» продажи (включая НДС)

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списана учетная стоимость выбывающего объекта

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — начислена сумма НДС от суммы выручки от продажи объекта

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — отражен финансовый результат (прибыль) от продажи незавершенного строительством объекта

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Дебет 51 «Расчетные счета»

— произведена оплата объекта покупателем

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— предъявлена к налоговому вычету сумма НДС по приобретенным ценностям (работам, услугам), использованным при строительстве объекта

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

1.3. Учет вложений в отдельные объекты внеоборотных активов

Объекты основных средств (здания, сооружения, транспортные средства, оборудование, земельные участки, объекты природопользования и др.) приобретаются организациями отдельно от капитального строительства.

Стоимость покупаемых земельных участков, объектов природопользования, зданий и сооружений, оборудования, не требующего монтажа (а также оборудования, требующего монтажа и предназначенного в запас), отражается в составе вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» соответственно на субсчетах 1 «Приобретение земельных участков», 2 «Приобретение объектов природопользования», 4 «Приобретение объектов основных средств». Вложения в нематериальные активы учитываются на субсчете 5 «Приобретение нематериальных активов». В настоящее время все затраты, связанные с приобретением указанных объектов, учитываемые на счете учета вложений во внеоборотные активы, включаются в первоначальную стоимость объектов. На счете 08 учитываются также затраты по дооборудованию объекта, выполнению комплекса внутренних отделочных и специальных строительномонтажных работ и др., т. е. затраты по доведению объекта до состояния, в котором он пригоден к использованию. По окончании вышеперечисленных работ формируется первоначальная стоимость объекта основных средств, принимаемого к бухгалтерскому учету.

Объекты недвижимости (сооружения, здания и пр.), а также объекты, права собственности на которые не зарегистрированы в едином государственном реестре, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств. До момента регистрации права собственности указанные объекты отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», на специальном субсчете или на счете 01, где также открывается специальный субсчет. Такой же порядок распространяется на объекты транспортных средств (автомобили, прицепы, мотоциклы, тракторы и пр.) до их

регистрации в государственной инспекции безопасности дорожного движения (ГИБДД).

Приобретение отдельных объектов основных средств отражается в учете записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Приобретение земельных участков», субсчет 2 «Приобретение объектов природопользования», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»	— на сумму затрат по приобретению отдельных объектов основных средств
---	---

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»	— на сумму НДС, отраженную в счетах поставщиков
--	---

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Нематериальные активы при их приобретении отражаются записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	— на сумму затрат при покупке нематериальных активов (без НДС)
---	--

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	— на сумму НДС, отраженную в счетах поставщиков
--	---

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

По мере доведения объектов основных средств и нематериальных активов до состояния, пригодного для использования и получения доходов, они списываются в дебет соответствующих счетов:

Дебет 01 «Основные средства» — приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств по первоначальной стоимости

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Приобретение земельных участков», субсчет 2 «Приобретение объектов природопользования», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»

Дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» — приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств по первоначальной стоимости, предназначенные для сдачи в финансовую аренду (или прокат)

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Приобретение земельных участков», субсчет 2 «Приобретение объектов природопользования», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»

Дебет 04 «Нематериальные активы» — приняты к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости нематериальные активы

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»

1.4. Особенности учета НИОКР

Бухгалтерский учет НИОКР проводится в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические ра-

боты» (ПБУ 17/02). Оно применяется в отношении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, по которым получены результаты:

- подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

ПБУ 17/02 не применяется организациями, выполняющими НИОКР по договорам в качестве исполнителя (подрядчика или субподрядчика). Такие расходы рассматриваются как расходы на осуществление этими организациями деятельности, направленной на получение доходов. По научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов, необходимо руководствоваться положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

Все расходы, относимые к расходам на НИОКР, собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Расходы на НИОКР отражаются в учете записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	— отражены суммы начисленных амортизационных отчислений при использовании основных средств для выполнения НИОКР
---	---

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	— отражена стоимость материалов, использованных при выполнении НИОКР
---	--

Кредит 10 «Материалы»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

После окончания научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ совокупная стоимость расходов, учтенная на счете 08, субсчете 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»:

— начислена заработная плата работникам, занятым выполнением НИОКР

— начислены страховые взносы на социальные нужды от суммы заработной платы работников, занятых выполнением НИОКР

— отражены услуги (работы) и прочие поступления, приобретенные для выполнения НИОКР

— отражена сумма НДС, относящегося к услугам (работам) и прочим поступлениям для НИОКР

либо переносится на счет 04, если результатом разработки является нематериальный актив (только те разработки, по которым получены патент или свидетельство), следующей записью:

Дебет 04 «Нематериальные активы» — поставлены на учет нематериальные активы

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»,

либо списывается как НИОКР на расходы по обычным видам деятельности (при выполнении всех условий для признания НИОКР), при этом в учете делаются записи:

Дебет 20 «Основное производство» — на сумму расходов на НИОКР, включаемую в себестоимость работ основного производства в отчетном периоде (если результаты НИОКР используются непосредственно в производственном процессе)

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» — на сумму расходов на НИОКР, включаемую в себестоимость работ вспомогательного производства в отчетном периоде (если результаты работ используются во вспомогательных производствах)

Дебет 23 «Вспомогательные производства» — на сумму расходов на НИОКР, включаемую в себестоимость работ вспомогательного производства в отчетном периоде (если результаты работ используются для общепроизводственных целей)

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» — на сумму расходов на НИОКР, включаемую в себестоимость работ общепроизводственного характера в отчетном периоде (если результаты работ используются для общепроизводственных целей)

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» — на сумму расходов на НИОКР, включаемую в себестоимость работ общепроизводственного характера в отчетном периоде (если результаты работ используются для общепроизводственных целей)

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» — на сумму расходов на НИОКР, включаемую в себестоимость работ общепроизводственного характера в отчетном периоде (если результаты работ используются для общепроизводственных целей)

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» — на сумму расходов на НИОКР, используемых в

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»,

либо списывается как прочие расходы (в случае невыполнения хотя бы одного из условий, в частности, невозможности демонстрации использования результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ). При этом выполняется следующая учетная запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списаны расходы по НИОКР, по которым получен отрицательный результат

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8

«Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

Списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности производят с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации. При этом списание расходов по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работе производится линейным способом или способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). При этом срок списания расходов по таким работам определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды

(доход), но не более 5 лет. Срок полезного использования не может превышать срока деятельности организации и закрепляется в ее учетной политике.

Если организация прекращает использование своей разработки, остаток несписанных затрат относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы». При этом делается запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списаны расходы по НИОКР, применение результатов которых завершено

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

Аналитический учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам ведется обособленно по видам работ и договорам (заказам).

1.5. Учет источников финансирования вложений во внеоборотные активы

Источниками финансирования вложений во внеоборотные активы являются:

- собственные средства организации (амортизационные отчисления от стоимости действующих объектов основных средств и нематериальных активов; нераспределенная прибыль, накопленная организацией в процессе её предпринимательской деятельности; накопленные средства добавочного капитала; бюджетные средства, предоставленные федеральными и региональными органами власти, а также муниципальными органами на безвозвратной основе (субвенции) и др.);
- заемные финансовые средства (кредиты банков, займы других организаций и физических лиц, предоставленные на возвратной основе, бюджетные кредиты и др.);
- прочие привлеченные источники (ассигнования из бюджетов (субсидии) и внебюджетных фондов, предоставленные на возврат-

ной основе; иностранные инвестиции; средства дольщиков для участия в строительстве; средства, полученные в порядке осуществления совместной деятельности (по договору простого товарищества) и др.).

Амортизационные отчисления призваны компенсировать затраты, произведенные организацией при приобретении внеоборотных активов, и обеспечить формирование источника финансирования будущих приобретений соответствующих объектов внеоборотных активов.

Часть нераспределенной прибыли организации, направленной на финансирование капитальных вложений, исчисляется как разница между фактически произведенными организацией в отчетном году затратами капитального характера, учтенными на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», и суммой амортизационных отчислений, начисленных за этот год.

В целях осуществления действенного контроля за состоянием и использованием средств на финансирование капитальных вложений для аналитического учета на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» рекомендуется открывать два субсчета:

«Нераспределенная прибыль в обращении»;

«Нераспределенная прибыль использованная».

На субсчете «Нераспределенная прибыль в обращении» отражается сумма нераспределенной прибыли, предназначенной для финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	—	отражена сумма чистой
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	той	прибыли за отчетный
	год	

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	обособлены средства нераспределенной прибыли,
---	---	---

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»	еще не использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации
--	---

По мере использования средств на приобретение внеоборотных активов и осуществления других капитальных вложений одновременно с записью:

Дебет 01 «Основные средства» — приняты к бухгалтерскому учету объекты основных средств

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

выполняется внутренняя запись по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении» — отражена сумма нераспределенной прибыли, использованной на развитие организации

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль использованная»

К собственным средствам организации относятся также бюджетные средства, которые предоставляются организациям на безвозвратной основе бюджетами разных уровней, так называемые субвенции. Существуют два способа принятия к учету бюджетных средств.

Первый способ заключается в следующем: в бухгалтерском учете организации одновременно отражаются дебиторская задолженность по бюджетным средствам и возникновение целевого финансирования:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражена задолженность по целевому

Кредит 86 «Целевое финансирование» бюджетному финансированию

По мере фактического поступления средств организации делают следующие проводки:

Дебет 51 «Расчетные счета»	—	поступили денежные средства, предоставленные бюджетами различных уровней
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		
Дебет 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»	—	поступили объекты имущества, предоставленные бюджетами различных уровней
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		

Такой способ учета бюджетных средств можно применять только в случае, если одновременно выполняются следующие условия:

- организация уверена, что сможет выполнить условия предоставления бюджетных средств (подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация);
- организация уверена, что получит бюджетные средства (подтверждением могут служить утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимиты бюджетных обязательств и т. д.).

Только при обязательном соблюдении этих условий возникает необходимость отражения в учете бюджетных средств.

Ресурсы (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество) принимаются к учету по стоимости, определяемой организацией исходя из цены, которая в сравнимых обстоятельствах обычно используется для определения стоимости таких же или аналогичных активов.

При *втором способе* бюджетные средства принимаются к учету по мере фактического поступления ресурсов. В бухгалтерском учете это отражается следующими проводками:

Дебет 51 «Расчетные счета»	—	поступили денежные
----------------------------	---	--------------------

Кредит 86 «Целевое финансирование»	ные средства, предоставленные бюджетом на финансирование капитального строительства
------------------------------------	---

Дебет 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»	— поступили объекты имущества (оборудование, требующее монтажа, незавершенные капитальные вложения), предоставленные бюджетом на целевое финансирование
---	---

Кредит 86 «Целевое финансирование»	— поступили объекты имущества (оборудование, требующее монтажа, незавершенные капитальные вложения), предоставленные бюджетом на целевое финансирование
------------------------------------	---

Расходование средств целевого назначения учитывается по назначению целевых поступлений и по каждому целевому мероприятию (целевым программам) в отдельности. При списании расходов некоммерческими организациями за счет средств целевого финансирования в учете выполняются проводки:

Дебет 86 «Целевое финансирование»	— отражены средства целевого финансирования, направленные на приобретение основных средств некоммерческой организацией
Кредит 83 «Добавочный капитал»	

При получении средств целевого финансирования в виде инвестиционных средств при приобретении организации на аукционе, по конкурсу их использование отражается аналогичной записью:

Дебет 86 «Целевое финансирование»	— отражена часть целевого финансирования, полученного в виде объектов внеоборотного характера
Кредит 83 «Добавочный капитал»	

Целевое финансирование *коммерческих организаций* рассматривается в основном как доходы организации, связанные с увеличением экономических выгод в результате поступления активов и приводящие к увеличению капитала организации.

Средства целевого финансирования капитального строительства, полученные от юридических и физических лиц на безвозвратной основе, рассматриваются как безвозмездно полученные по договору дарения. При вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов:

Дебет 86 «Целевое финансирование»	—	учтено целевое финансирование, направленное на капитальные вложения (при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию)
-----------------------------------	---	--

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»	
--	--

Порядок списания безвозмездных активов зависит от их вида. Основные средства и нематериальные активы списываются по мере начисления амортизационных отчислений. Активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения, учитываются в составе прочих доходов организации (ПБУ 9/99, п. 7).

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»	—	признан прочий доход в размере начисленной амортизации объекта, построенного за счет средств целевого финансирования
------------------------------------	---	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
--	--

Если основные средства приобретены за счет бюджетных ассигнований и других целевых источников финансирования, то уплаченные при приобретении НДС включаются в первоначальную стоимость объектов.

Страховые возмещения, полученные организациями по договорам на страхование имущества при наступлении страхового случая,

рассматриваются как собственные средства организации и отражаются в учете следующим образом:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	— отражены страховые возмещения, полученные от страховых организаций на покрытие потерь и убытков по договорам на страхование имущества
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»	

Учет *заемных средств* ведется в следующем порядке:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	— отражены заемные средства, полученные для финансирования капитального строительства
--	---

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	
--	--

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	— начислены проценты по кредитам и займам в пределах сроков строительства инвестиционных активов
--	--

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	
--	--

Проценты, уплаченные кредитными организациями по полученным кредитам, органам казначейства по полученным бюджетным средствам на возмездной основе, другим юридическим и физическим лицам по полученным от них займам, включают в инвентарную стоимость объектов строительства и других объектов капитальных вложений, под строительство (приобретение) которых были получены займы, до момента их ввода в эксплуатацию. Уплату процентов после ввода объектов в эксплуатацию производят за счет финансовых результатов организации.

Учет других *привлеченных источников* финансирования вложений во внеоборотные активы осуществляется аналогичным образом, например:

Дебет 51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»

Кредит 80 «Вклады товари-
щей»

— отражены денежные средства, полученные для финансирования капитального строительства по договору простого товарищества (у организации-участника договора, ведущей общие дела по совместной деятельности)

Тема 2

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Целью настоящей темы является: изучение основных средств как объекта бухгалтерского учета: их состава и классификации, методологического подхода к оценке и амортизации, отражения в учете операций, связанных с движением и восстановлением основных средств в организации; уяснение вопросов переоценки и инвентаризации основных средств и учета их результатов.

В результате изучения темы приобретаются навыки отражения в бухгалтерском учете операций с основными средствами, их оценки, начисления амортизационных отчислений, организации аналитического и синтетического учета.

2.1. Понятие «основные средства» и их классификация

Основным нормативным актом, регулирующим порядок учета основных средств, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Основные средства представляют собой часть активов, используемых в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для нужд управления организацией в течение длительного периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, не предназначенных для продажи и способных приносить экономическую выгоду (доход) организации в будущем.

Таким образом, активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо предоставление организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

- использование в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

Основными средствами признаются также доходные вложения в материальные ценности. Под доходными вложениями в материальные ценности понимаются вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода. Таким образом, объекты, предоставляемые организацией по договорам аренды, лизинга, проката и т. д. и учитываемые в качестве доходных вложений в материальные ценности, относятся к категории основных средств.

К основным средствам относятся: здания; сооружения и передаточные устройства; рабочие и силовые машины и оборудование; измерительные и регулирующие приборы и устройства; вычислительная техника; транспортные средства; инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий, продуктивный и племенной скот; многолетние насаждения; внутрихозяйственные дороги и другие объекты со сроком службы более 12 месяцев.

В составе основных средств учитываются также земельные участки; объекты природопользования (недра, водные и другие природные ресурсы); капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, если эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода отражаются в бухгалтерском учете в составе доходных вложений в материальные ценности.

Активы, в отношении которых выполняются условия принятия их к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и имеющие стоимость в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов.

Это означает, что если организация решила учитывать активы стоимостью в пределах лимита в составе материально-производственных запасов, то в ее учетной политике должен быть отражен не только сам факт этого выбора, но и размер данного лимита. Лимит стоимости объекта основных средств определяется организацией также самостоятельно, но его размер не может превышать 20 000 руб. за единицу.

В целях получения достоверной информации об объектах основных средств и обеспечения единообразия в учете и отчетности основные средства классифицируются по различным признакам.

1. По видам.

Группировка основных средств по видам установлена Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ)¹. В соответствии с ОКОФ основные фонды состоят из материальных и нематериальных. В бухгалтерском учете материальные основные фонды принято называть основными средствами, а нематериальные основные фонды — нематериальными активами и учитывать раздельно.

2. По степени использования.

Основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации; в запасе (резерве); в ремонте; в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации; на консервации.

К основным средствам *в эксплуатации* относятся все числящиеся на балансе организации действующие основные средства, в том числе временно не используемые и сданные в аренду по договору аренды.

¹ Постановление Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359.

К основным средствам *в запасе* относятся оборудование и транспортные средства, приобретенные для этой цели, а также бывшие в эксплуатации, но временно выведенные из эксплуатации.

На консервацию переводятся, как правило, основные средства, имеющие законченный цикл производства, на срок более трех месяцев. Перевод осуществляется по решению руководителя организации.

3. В зависимости от принадлежности.

Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются:

- на принадлежащие по праву собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- полученные организацией в аренду;
- полученные организацией в безвозмездное пользование;
- полученные организацией в доверительное управление.

Правом хозяйственного ведения наделяются государственные и муниципальные унитарные предприятия (кроме казенных) в отношении переданного им собственником имущества. Законодательство предусматривает режим целевого использования имущества, находящегося в распоряжении унитарного предприятия. Движимым имуществом (и готовой продукцией) предприятие распоряжается самостоятельно, недвижимостью — только с согласия собственника.

Право оперативного управления закрепляется за казенными предприятиями и учреждениями. Казенное предприятие распоряжается самостоятельно только готовой продукцией, остальным имуществом (движимым и недвижимым) — с согласия собственника.

2.2. Оценка основных средств

В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражаются в денежной оценке.

Различают следующие виды оценки основных средств:

- первоначальная стоимость основных средств;
- текущая рыночная стоимость основных средств;
- восстановительная стоимость основных средств;
- остаточная стоимость основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств — это строго зафиксированная в учете величина, по которой основные средства принимаются к бухгалтерскому учету при их приобретении, сооружении или изготовлении, внесении учредителями в счет вкладов в уставный (складочный) капитал организации, дарении и других случаях безвозмездного поступления.

Оценка объектов основных средств, полученных по импорту, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится путем пересчета по официальному курсу Банка России на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы. То есть пересчет стоимости приобретенного актива, выраженной в иностранной валюте, производится только при отражении этой стоимости на счете 08 «Учет вложений во внеоборотные активы».

Оценка всех получаемых объектов при их принятии к бухгалтерскому учету производится с учетом расходов по доставке и приведению в состояние, пригодное к использованию.

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств зависит от характера их приобретения (см. рисунок).

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных *за плату*, признается сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (ПБУ 6/01).

Под *фактическими затратами* на приобретение основных средств понимаются:

- суммы, уплачиваемые поставщику (продавцу) в соответствии с договором, а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

Первоначальная стоимость основных средств				
Покупка объектов основных средств (в том числе бывших в эксплуатации)	Сооружение (строительство и изготовление объекта основных средств)	Получение объекта в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	Безвозмездное получение (в том числе по договору дарения)	Приобретение в порядке обмена на другое имущество
Сумма фактических затрат на приобретение за исключением НДС и других возмещаемых налогов	Фактические затраты по сооружению или по изготовлению объекта	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации	Текущая рыночная стоимость (на дату их принятия к бухгалтерскому учету)	Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче в обмен за основные средства, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей

Виды первоначальной стоимости основных средств

- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением основных средств (например, НДС

при приобретении оборудования для производства продукции, освобожденной от этого налога);

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

При импортной сделке в первоначальную стоимость основных средств включаются следующие виды расходов:

- контрактная стоимость основных средств;
- расходы, возникающие после перехода риска случайной гибели товара до пересечения им границы Российской Федерации, не включенные в контрактную стоимость (увеличивающие таможенную стоимость товара);
- невозмещаемые таможенные платежи;
- стоимость услуг таможенного брокера (если он привлекался);
- расходы на транспортировку товара по территории Российской Федерации (не увеличивающие его таможенную стоимость).

Проценты за предоставление заемных средств и расходы на услуги банков относятся к прочим расходам, за исключением случая включения их в стоимость инвестиционного актива. К таким активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство. Таким образом, в стоимость основных средств проценты за предоставление заемных средств могут включаться только в случае создания (чаще всего строительства) инвестиционного актива. Проценты по займам и кредитам, привлеченным на приобретение приборов и оборудования, вычислительной техники и прочих неинвестиционных активов, в первоначальную стоимость основных средств не включаются и относятся на счет прочих доходов и расходов.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

- расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

Это предусмотрено ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Первоначальной стоимостью основных средств *при сооружении (строительстве) и изготовлении объекта* основных средств признается сумма фактических затрат на их сооружение и изготовление — это прежде всего суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам, и другие затраты, связанные с сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Инвентарная стоимость переданных на учет законченных капитальных вложений калькулируется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При получении объекта основных средств *в качестве вклада в уставный (складочный) капитал* под первоначальной стоимостью понимается денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации при учреждении уставного капитала. Денежная оценка *неденежных вкладов* в уставный капитал акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью должна быть подтверждена мнением независимого оценщика¹.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией *по договору дарения* (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Под ***текущей рыночной стоимостью*** понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, по-

¹ Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

лученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств. Таким образом, под текущей рыночной стоимостью объекта основных средств понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, и отсутствуют какие-либо чрезвычайные обстоятельства. Иначе, текущая рыночная стоимость (стоимость реализации) — это сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта.

При получении объектов основных средств *в обмен на другое имущество* под первоначальной стоимостью понимается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей. Объекты основных средств, передаваемые в рамках договора мены, могут быть признаны равноценными или неравноценными. Если обмен признан равноценным, то это не означает, что стоимость имущества, передаваемого сторонами, абсолютно одинакова. Эта стоимость может и различаться, но участники бартерной сделки договариваются, что они будут считать обмен равноценным.

Если обмениваемые объекты имущества признаны неравноценными, то сторона, получившая более дорогое имущество, должна оплатить партнеру разницу в ценах.

Если установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организации в обмен за основные средства, невозможно, то первоначальная стоимость определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

В первоначальную стоимость объектов основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации,

полученных организацией по договору дарения (безвозмездно) либо по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, включаются все фактические затраты организации (на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования, вознаграждение посреднической организации, плата за информационные и консультационные услуги и другие фактические затраты).

Восстановительная стоимость основных средств — сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта. Восстановительная стоимость основных средств определяется путем переоценки.

Разница между оценками по первоначальной и восстановительной стоимости заключается в том, что при первом виде оценки стоимость основных средств выражается в ценах приобретения соответствующих лет, а восстановительная стоимость отражает основные средства в одних и тех же ценах — в ценах воспроизводства на определенную дату.

Остаточная стоимость основных средств — это первоначальная либо восстановительная стоимость за вычетом суммы начисленных амортизационных отчислений за весь период эксплуатации основных средств.

К бухгалтерскому учету основные средства принимаются по первоначальной стоимости и до момента переоценки отражаются в учете по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость основных средств, по которой они приняты к учету, может быть изменена только в случаях достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции, частичной ликвидации объектов основных средств и их переоценки.

К работам по *достройке, дооборудованию, модернизации* относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К *реконструкции* относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием про-

изводства и повышением технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы (счет 08) на соответствующем субсчете.

По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета учета основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

После переоценки основные средства отражаются в бухгалтерском учете по восстановительной стоимости. Оценка основных средств по остаточной стоимости применяется для отражения их фактического наличия на определенную дату в бухгалтерской отчетности (бухгалтерском балансе).

2.3. Документальное оформление и аналитический учет движения основных средств

Учет основных средств — это пообъектный учет. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Что же понимается под инвентарным объектом? **Инвентарный объект** основных средств — это объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно-обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоя-

тельных функций, или обособленный комплекс, представляющий собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. В качестве самостоятельного инвентарного объекта могут учитываться части одного объекта, сроки полезного использования которых существенно отличаются. Если сроки полезного использования частей основных средств отличаются несущественно (например, в пределах критерия существенности, рекомендованного Минфином России, – 5%¹, или иной величины критерия, установленного организацией), то их нужно учитывать вместе как один инвентарный объект. Все инвентарные объекты подразделяются на простые (единичные) и сложные (несколько предметов). Каждому инвентарному объекту при принятии его к бухгалтерскому учету присваивается инвентарный номер, под которым он числится до момента выбытия. Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не рекомендуется присваивать вновь принятым к учету основным средствам в течение пяти лет по окончании года списания.

Объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету при наличии первичных учетных документов, составленных в соответствии с унифицированными формами первичной учетной документации по учету основных средств.

Требования, предъявляемые к первичным документам, используемым при оформлении поступления основных средств, установлены Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н. Согласно Методическим указаниям в качестве первичных учетных документов могут применяться унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств.

В Методических указаниях установлено дополнительное требование к первичным документам, которыми оформляются хозяйственные операции по принятию к учету основных средств, — утверждение документа руководителем организации. Принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании ут-

¹ Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», п. 1.

вержденного руководителем организации акта (накладной) приема-передачи основных средств, который составляется на каждый отдельный инвентарный объект.

Для оформления и учета операций приема объектов основных средств в организации в целях включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, — в момент приобретения; для объектов, требующих монтажа, — после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), при приобретении за плату, изготовлении для собственных нужд и вводе в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке применяются следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1);
- акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а);
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б);
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2);
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4);
- акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а);
- инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6);
- акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14);
- акт о приемке-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15) и другие формы.

В том случае, если унифицированные формы первичной учетной документации не предусмотрены, организации имеют право самостоятельно разрабатывать формы документов при условии соблюдения необходимых требований.

Аналитический учет основных средств ведется бухгалтерской службой организации в инвентарных карточках учета объекта основных средств (форма № ОС-6) или в инвентарных карточках группового учета объектов основных средств (форма ОС-6а) или в

инвентарной книге учета основных средств (форма № ОС-66) (при наличии небольшого количества объектов основных средств). Основанием для открытия карточки является акт о приеме-передаче основных средств (форма № ОС-1), технический паспорт и другие документы на приобретение, сооружение и перемещение объектов основных средств.

В инвентарных карточках должны быть приведены основные данные по объекту основных средств, указаны документы на оприходование, первоначальная стоимость, срок полезного использования, способ начисления амортизации, а также индивидуальные особенности объекта. Инвентарные карточки, как правило, составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерской службе.

Инвентарные карточки рекомендуется также открывать на основные средства, принятые в аренду, для осуществления их забалансового учета в бухгалтерской службе организации-арендатора.

В том случае, если организацией принято решение учитывать активы стоимостью до 20 000 руб. в составе материально-производственных запасов, в отношении них соответственно не применяются и формы первичных учетных документов по учету основных средств.

2.4. Учет поступления основных средств

Синтетический учет объектов основных средств ведется на следующих счетах:

01 «Основные средства» — предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении;

03 «Доходные вложения в материальные ценности» — учитываются основные средства, приобретаемые организацией для передачи другим организациям по договорам лизинга, проката и т.д.;

001 «Арендованные основные средства» — учитываются основные средства, арендованные на определенное время, в том числе на условиях финансовой аренды (лизинга) без постановки на баланс;

011 «Основные средства, сданные в аренду» — учитываются основные средства, сданные в аренду в порядке лизинга, с постановкой их на баланс лизингополучателем.

Счет 01 «Основные средства» — активный, инвентарный. По дебету счета 01 отражается принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости их при достройке, дооборудовании и реконструкции. С кредита счета 01 списывается остаточная стоимость объектов основных средств при их выбытии. Сальдо по счету — всегда дебетовое, показывает величину основных средств, принадлежащих ей на правах собственности.

В соответствии с Федеральным законом от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» права на недвижимое имущество подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре прав. К недвижимому имуществу относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты, а также здания, сооружения, жилые и нежилые помещения. Поэтому принятие объекта недвижимости к бухгалтерскому учету, т. е. отражение его на счете 01, осуществляется после регистрации права собственности. Это связано с тем, что объекты основных средств, не оформленные документами, подтверждающими государственную регистрацию, относятся к незавершенным капитальным вложениям. Плата за государственную регистрацию права собственности на недвижимое основное средство в бухгалтерском учете увеличивает первоначальную стоимость этого объекта основных средств. Допускается объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приему-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету 01.

Объекты основных средств, как новые, так и бывшие в эксплуатации, отражаются в бухгалтерском учете при их принятии на учет по первоначальной стоимости. Основные средства могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях: приобретения, сооружения и изготовления за плату; сооружения и изготовления самой организацией; поступления от учредителей в счет вкладов в уставный

(складочный) капитал, паевой фонд; поступления от юридических и физических лиц безвозмездно; получения государственным и муниципальным унитарным предприятием при формировании уставного фонда; поступления в дочерние (зависимые) общества от головной организации; поступления в порядке приватизации государственно-го и муниципального имущества; в других случаях.

При покупке объекта основных средств (в том числе бывшего в эксплуатации) делается следующая запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Приобретение земельных участков», субсчет 2 «Приобретение объектов природопользования», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»	—	отражены затраты по приобретению объекта основных средств (без НДС)
---	---	---

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	—	учтена сумма НДС
--	---	------------------

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

При постановке объекта основных средств на учет выполняется запись:

Дебет 01 «Основные средства»	—	приняты к учету
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Приобретение земельных участков», субсчет 2 «Приобретение объектов природопользования», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»		приобретенные за плату объекты основных средств по первоначальной стоимости

При сооружении (строительстве) объекта (зданий и сооружений) за плату или самой организацией выполняется аналогичная проводка:

Дебет 01 «Основные средства» — приняты к учету по первоначальной стоимости

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» законченные капитальным строительством

Для отражения в бухгалтерском учете суммы НДС по приобретенным основным средствам предусмотрен счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств». Начиная с 01.01.06 организации, приобретая объекты основных средств, могут получить налоговый вычет по НДС при выполнении следующих условий:

- использование этих объектов для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
- принятие на учет на счет 01 «Основные средства» или 07 «Оборудование к установке»;
- наличие оформленных в установленном порядке счетов-фактур и иных документов.

Вычет НДС производится независимо от срока его уплаты. Исключение составляет ввоз основных средств на таможенную территорию РФ. В этом случае вычету подлежит сумма фактически уплаченного таможенному органу налога, определяемого по формуле

$$НДС = (ТС + ТП + А) \cdot С,$$

где $(ТС + ТП + А)$ – налоговая база;

$ТС$ – таможенная стоимость ввозимого оборудования;

$ТП$ – сумма ввозной таможенной пошлины;

$А$ – сумма акциза;

$С$ – ставка НДС в процентах (10 или 18).

НДС, уплаченный при ввозе оборудования, принимается к вычету в общеустановленном порядке или учитывается в стоимости приобретенного оборудования.

Сумма НДС, подлежащая вычету (зачету) после принятия объекта к учету, отражается записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»	— принята к вычету (зачету) сумма НДС, относящаяся к приобретенным и введенным в эксплуатацию основным средством
Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»	

Приобретенные объекты недвижимости принимаются к бухгалтерскому учету при наличии документов, подтверждающих их государственную регистрацию. Если же объект недвижимости введен в эксплуатацию и используется в производственной деятельности еще до его государственной регистрации, то НДС по такому объекту может быть принят к вычету после подачи документов на государственную регистрацию прав на приобретенное недвижимое имущество.

При получении объекта в качестве вклада в уставный (складочный) капитал делаются записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	— на сумму взноса в качестве вклада в уставный капитал
Кредит 75 «Расчеты с учредителями»	

Дебет 01 «Основные средства»	— приняты на учет основные средства, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал по первоначальной стоимости
Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»	

В аналогичном порядке отражается в учете первоначальная стоимость основных средств, полученных при формировании паевого фонда.

При наделении унитарного предприятия основными средствами в бухгалтерском учете организации делаются записи:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» — в соответствии с учредительными документами на стоимость подлежащих передаче в хозяйственное ведение (оперативное управление) основных средств

Кредит 80 «Уставный капитал» — на стоимость полученных основных средств

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость полученных основных средств

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Если осуществляется передача в хозяйственное ведение (оперативное управление) имущества стоимостью, превышающей величину уставного фонда унитарного предприятия, то такая операция оформляется записями:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» (отдельный субсчет) — на стоимость основных средств, подлежащих получению сверх сумм уставного фонда

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость полученных основных средств

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» (отдельный субсчет)

Далее основные средства принимаются к бухгалтерскому учету в общепринятом порядке:

Дебет 01 «Основные средства» — на первоначальную стоимость основных средств

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

При получении объектов основных средств безвозмездно (в том числе по договору дарения) делаются следующие записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»

При эксплуатации объектов основных средств начисление амортизационных отчислений ежемесячно осуществляется записями:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— на сумму текущей рыночной стоимости объекта основных средств на дату принятия объектов к учету в качестве вложений во внеоборотные активы

— принят к учету объект основных средств по первоначальной стоимости

— начислены амортизационные отчисления по основным средствам, полученным безвозмездно и используемым в основном производстве, во вспомогательных производствах, на общепроизводственные и другие нужды (в зависимости от назначения объектов основных средств)

Одновременно часть доходов будущих периодов, соответствующая сумме начисленных амортизационных отчислений, признается доходом отчетного периода:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

— отражен доход в размере начисленной амортизации по эксплуатируемому объекту (ежемесячно)

При получении объектов в обмен на другое имущество делается следующая запись:

Дебет 01 «Основные средства» — приняты к учету объекты, приобретенные в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1 «Приобретение земельных участков», субсчет 2 «Приобретение объектов природопользования», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»

При внесении основных средств товарищами по договору простого товарищества организация – участник договора простого товарищества, ведущая общие дела, учитывает их обособленно на специальном субсчете «Основные средства по договору простого товарищества», что отражается в учете записью:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства по договору простого товарищества» — приняты к учету объекты основных средств в качестве вклада, внесенного товарищами по договору простого товарищества

Кредит 80 «Вклады товарищей»

Для учета основных средств, принятых в доверительное управление, организация — доверительный управляющий открывает субсчет «Основные средства на праве доверительного управления имуществом». В учете выполняется следующая запись:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства на праве доверительного управления имуществом» — приняты в доверительное управление от учредителя управления основные средства

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

2.5. Амортизация основных средств и ее учет

Объекты основных средств (кроме земли и ресурсов природопользования) под влиянием природных, технических и экономических факторов постепенно утрачивают свои первоначальные свойства, физические качества и сравнительные характеристики, подвергаясь износу. Износ бывает двух видов: физический и моральный. *Физический износ* — физический процесс изнашивания, т. е. потеря основными средствами своих физических свойств (в результате коррозии, усталости металла и пр.) и технико-экономических характеристик в результате производственного потребления. *Моральный износ* выражается двумя формами. Моральный износ первой формы — это обесценение основных средств вследствие удешевления их воспроизводства в современных условиях. Моральный износ второй формы — обесценение основных средств вследствие появления новых, технически более совершенных и производительных основных средств.

Затраты на основные средства организация возмещает путем начисления амортизационных отчислений.

Амортизационные отчисления — это суммы на частичное погашение стоимости объектов основных средств, включаемые в затраты на производство или расходы на продажу.

При получении выручки от продажи продукции происходит возмещение затрат, в том числе возмещение амортизационных отчислений.

Амортизация — это процесс погашения стоимости основных средств путем начисления амортизационных отчислений и включения их в затраты на производство или расходы на продажу. С другой стороны это целевое накопление денежных средств для возмещения выбывающих основных средств.

Понятия «износ» и «амортизация» различаются по экономическому содержанию. **Степень износа** показывает, какая доля первоначальных характеристик уже утрачена данным объектом и как скоро потребуется его замена; **степень амортизации** — какая доля стоимости объекта перенесена на себестоимость готовой продукции и включена в амортизационный капитал. Вместе с тем денежное вы-

ражение износа по амортизируемым объектам основных средств приравнивается к общей сумме произведенных амортизационных отчислений. Таким образом, стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление), погашается посредством начисления амортизационных отчислений в течение срока их полезного использования, кроме объектов, по которым амортизация не начисляется.

Амортизация не начисляется по объектам основных средств, принадлежащим некоммерческим организациям, относящимся к мобилизационным мощностям и к объектам жилого фонда – жилые дома, общежития, квартиры и др. Несмотря на то, что эти объекты изнашиваются, они не приносят организации дохода – тех денежных средств, которые впоследствии можно было бы направить на приобретение новых объектов.

По перечисленным объектам производится начисление износа исходя из установленного организацией срока их полезного использования, движение сумм износа учитывается на отдельном забалансовом счете.

По объектам *жилищного фонда*, которые используются организацией для извлечения дохода, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (к примеру, земельные участки, объекты природопользования). *Амортизация – не просто источник приобретения объектов основных средств, а также источник приобретения новых объектов взамен износившихся.* Именно поэтому данная группа объектов не амортизируется, хотя и приносит доходы.

Не амортизируются основные средства, эксплуатация которых временно приостановлена: при переводе в режим консервации (срок консервации не более 3 месяцев); на период восстановления (достройки, ремонта, модернизации, реконструкции), если продолжительность превышает 12 месяцев (ПБУ 6/01).

Для упрощения учета малоценных объектов основных средств установлен стоимостной критерий для их списания на расходы в составе материально-производственных запасов — не более 20 000 руб. за единицу. Поэтому организация может по данным объектам принять в качестве элемента учетной политики либо общий порядок их учета и амортизации, в соответствии с которым учет ведется в первоначальной оценке с одновременным начислением амортизационных отчислений, либо порядок, в соответствии с которым полная стоимость указанных объектов отражается в качестве материально-производственных запасов на счете 10 «Материалы» (например, на субсчете 12 «Малоценные основные средства стоимостью не более 20 000 руб. за единицу»).

К объектам основных средств стоимостью до 20 000 руб. за единицу, которые можно назвать малоценными, организация может отнести следующие средства труда: строительный механизированный инструмент, специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения), специальную одежду и специальную обувь, используемые в специальных случаях и т. п.

Таким образом, объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу включительно могут не учитываться на счете 01. Они отражаются на счете 10 «Материалы» и списываются на затраты на производство продукции, работ и услуг в размере их полной стоимости по мере их отпуска в производство (эксплуатацию). В этом случае организациям необходимо организовать контроль за использованием объектов, переданных в эксплуатацию, до момента их ликвидации. Такой порядок может применяться организациями только при наличии указанного условия в учетной политике организации (с 2006 г.). Лимит, указанный в учетной политике, в том числе менее 20 000 руб., организация должна будет применять ко всем основным средствам. Причем 20 000 руб. — это максимальная стоимость, при которой актив, срок полезного использования которого превышает 12 месяцев, можно учитывать в составе материально-производственных запасов.

При списании в учете выполняются следующие проводки:

Дебет 10 «Материалы», суб- — актив принят к учету
счет 12 «Малоценные основные (без НДС)
средства стоимостью не более
20 000 руб. за единицу»

Кредит 60 «Расчеты с постав-
щиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавлен- — отражена сумма НДС
ную стоимость по приобретенным
ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с постав-
щиками и подрядчиками»

Дебет 26 «Общехозяйствен- — списана стоимость
ные расходы» (20 «Основное про- активов, первоначальная
изводство», 44 «Расходы на про- стоимость которых не пре-
дажу», 29 «Обслуживающие про- вышает 20 000 руб. за еди-
изводства и хозяйства» и др.) ницу

Кредит 10 «Материалы», суб-
счет 12 «Малоценные основные
средства стоимостью не более
20 000 руб. за единицу»

Если организация принимает решение не вводить стоимостный лимит при принятии объектов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, то вне зависимости от их стоимости списание таких объектов должно производиться в общеустановленном порядке.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств производится с учетом следующих факторов: амортизируемой стоимости объекта, срока его полезного использования, применяемого способа начисления амортизации.

Амортизируемой стоимостью может быть первоначальная, восстановительная или остаточная стоимость объекта основных средств.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации.

Согласно п. 3 ст. 258 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы в зависимости от срока полезного использования:

- 1-я группа — все недолговечное имущество, срок полезного использования которого составляет от 1 года до 2 лет включительно;
- 2-я группа — имущество со сроком полезного использования от 2 до 3 лет включительно;
- 3-я группа — имущество со сроком полезного использования от 3 до 5 лет включительно;
- 4-я группа — имущество со сроком полезного использования от 5 до 7 лет включительно;
- 5-я группа — имущество со сроком полезного использования от 7 до 10 лет включительно;
- 6-я группа — имущество со сроком полезного использования от 10 до 15 лет включительно;
- 7-я группа — имущество со сроком полезного использования от 15 до 20 лет включительно;
- 8-я группа — имущество со сроком полезного использования от 20 до 25 лет включительно;
- 9-я группа — имущество со сроком полезного использования от 25 до 30 лет включительно;
- 10-я группа — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Основные средства, подлежащие включению в указанные выше амортизационные группы, определены Правительством РФ в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы¹. Классификация предусматривает для каждой амортизационной группы основных средств минимальный и максимальный сроки службы. Указанная Классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета для определения срока полезного использования объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету.

Для отдельных основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

¹ Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

Срок полезного использования объектов основных средств, включая объекты основных средств, ранее использованные у другой организации, определяется при их постановке на учет на основании:

- ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, а также системы планово-предупредительных ремонтов всех видов;
- нормативно-правовых и других ограничений срока использования объекта (например, срока аренды).

Организация имеет право самостоятельно определять срок полезного использования. Срок, выбранный по Классификации, можно уменьшать на срок службы у предыдущего собственника. Выбранный срок специальная комиссия должна обосновать в приказе о вводе объекта в эксплуатацию. Срок полезного использования объекта основных средств необходимо пересматривать в случае проведения работ, приведших к улучшению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей его функционирования, в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации.

Организация может применять следующие способы начисления амортизационных отчислений; линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Организация может выбрать сразу несколько способов начисления амортизации основных средств. Однако по одной и той же группе объектов может использоваться только один способ начисления амортизационных отчислений. Причем применение организацией определенного способа начисления производится по группе объектов основных средств в течение всего срока их полезного использования. Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

Рассмотрим способы начисления амортизационных отчислений подробнее.

1. При *линейном способе* расчет годовой суммы амортизационных отчислений производится по формуле (A_{Γ})

$$A_{\Gamma} = H_a \times \frac{C_1}{100},$$

где H_a — годовая норма амортизации, % ($H_a = 1/n \times 100\%$);

n — срок полезного использования;

C_1 — первоначальная или восстановительная стоимость (после проведения переоценки) объекта основных средств, руб.

2. При *способе уменьшаемого остатка* годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле

$$A_{\Gamma} = H'_a \times \frac{C_0}{100},$$

где H'_a — годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, % ($H'_a = K_y \times 100/n$);

K_y — коэффициент ускорения;

C_0 — остаточная стоимость объекта основных средств на начало отчетного года (первоначальная или восстановительная стоимость минус сумма начисленных амортизационных отчислений за весь период эксплуатации), руб.;

n — срок полезного использования объекта в годах.

В основе метода лежит положение, что эффективность использования основных средств в первый год эксплуатации больше, чем в последующих, так как исчерпывается ресурс их работы, увеличиваются расходы на ремонт и т. д. Причем с 1 января 2006 г. организации могут применять коэффициент ускорения не выше 3 (вне зависимости от того, установлен он законодательством РФ или нет) (ПБУ 6/01, п. 19). Таким образом, в учетной политике организации должен быть отражен не только факт выбора способа уменьшаемого

остатка при начислении амортизации по группе однородных средств, но и применяемый в таком случае коэффициент.

3. При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле

$$A_{\Gamma} = C_1 \times \frac{n_0}{\sum_{i=1}^n i},$$

где n_0 — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта;

$\sum i$ — сумма чисел лет срока полезного использования.

Амортизационные отчисления определяются исходя из первоначальной или восстановительной стоимости (после проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Таким образом, наибольшая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется в первый год эксплуатации, затем из года в год она уменьшается.

4. При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле

$$A_{\Gamma} = C_1 \times \frac{O_n}{O_{\text{ож}}},$$

где O_n — объем выпуска продукции за расчетный год в натуральном измерении;

$O_{\text{ож}}$ — предполагаемый объем выпуска продукции за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Начисление амортизации по объектам основных средств в течение отчетного года производится ежемесячно в размере $1/12$ исчисленной годовой суммы независимо от применяемого способа начисления.

В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности.

Начисление амортизации по объектам основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объектов к бухгалтерскому учету, включая находящиеся в запасе (резерве), и производится до полного погашения стоимости этих объектов либо до их выбытия. По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, и фактически эксплуатируемые, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. При принятии этих объектов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств после государственной регистрации производится уточнение ранее начисленной суммы амортизации.

Начисление амортизации по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его выбытия.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизации не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Порядок консервации объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, устанавливается и утверждается руководителем организации. При этом могут быть переведены на консервацию, как правило, объекты основных средств, находящиеся в определенном технологическом комплексе и (или) имеющие законченный цикл технологического процесса.

Начисление амортизации по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Учет амортизации основных средств ведется на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств» методом ее накопления. Счет 02 — пассивный, регулирующий, контрактивный. По *кредиту* счета учитываются суммы начисленных амортизационных отчислений, по *дебету* осуществляется списание амортизационных отчислений при выбытии основных средств по различным причинам. Сальдо счета всегда кредитовое, и оно показывает общую сумму накопленных амортизационных отчислений за весь период использования основных средств. К счету 02 открываются субсчета по признаку собственности на имущество (на праве собственности, на праве хозяйственного ведения, на праве оперативного управления и пр.).

Начисление амортизационных отчислений отражается организацией в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»	— отражена сумма начисленных амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в капитальном строительстве
---	---

Кредит 02 «Амортизация основных средств»	
--	--

Дебет 20 «Основное производство»	— отражена сумма начисленных амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в основном производстве
----------------------------------	---

Кредит 02 «Амортизация основных средств»	
--	--

Дебет 23 «Вспомогательные производства»	— отражена сумма начисленных амортизационных отчислений по основным средствам, используемым во вспомогательных производствах
---	--

Кредит 02 «Амортизация основных средств»	
--	--

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

Уменьшение амортизационных отчислений производится в результате выбытия основных средств и отражается записями:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Выбытие материальных ценностей»

— отражена сумма начисленных амортизационных отчислений по основным средствам общепроизводственного назначения

— отражена сумма начисленных амортизационных отчислений по основным средствам общехозяйственного назначения

— отражена сумма начисленных амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в обслуживающих производствах и хозяйствах

— отражена сумма начисленных амортизационных отчислений по основным средствам, обслуживающим процесс сбыта (продажи)

— списана сумма амортизационных отчислений, накопленных за весь период использования выбывающих основных средств

— списана сумма начисленных амортизационных отчислений по лизинговому имуществу, предметам проката в связи с их выбытием по различным причинам.

2.6. Учет операций по аренде основных средств

Аренда — это передача и получение объектов основных средств во временное владение и пользование или во временное пользование за определенное вознаграждение. Отношения между арендодателем и арендатором регулируются договором аренды (имущественного найма). Объектом аренды, как правило, являются отдельные объекты основных средств либо его части, либо целый комплекс основных средств (предприятий). В договоре аренды может быть предусмотрена и возможность последующего выкупа имущества. Если условие о выкупе арендованного имущества не предусмотрено в договоре аренды, оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон. Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если срок договора превышает один год. Передача имущества в аренду не сопровождается переходом права собственности на это имущество арендатору. Договором устанавливается размер арендной платы, вносимый арендатором за пользование арендованным имуществом. *Арендная плата* может быть установлена в виде:

- определенной суммы платежей, вносимых периодически или единовременно (как правило, включающей сумму амортизационных отчислений, расходы арендодателя на содержание объекта и его ремонт, вознаграждение за пользование имуществом);
- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции или доходов.

Поскольку право собственности при обычной аренде сохраняется за арендодателем, то амортизационные отчисления на сданные в аренду объекты продолжает начислять арендодатель.

Рассмотрим порядок отражения операций, связанных с арендой основных средств, в учете *арендодателя*.

Арендодатель отражает операцию передачи имущества в аренду следующими записями:

Дебет 01 «Основные средства» — переданы в аренду
в субсчет «Имущество, сданное основные средства
в аренду»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Собственное имущество»

Дебет 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственного имущества»

Кредит 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация имущества, сданного в аренду»

— отражены амортизационные отчисления, относящиеся к переданным в аренду основным средствам

Таким образом, арендодатель переводит переданные арендатору объекты основных средств в состав имущества, сданного в аренду.

Организации, предметом деятельности которых является предоставление в аренду имущества, обязаны рассматривать арендную плату в качестве дохода от обычных видов деятельности и учитывать ее в составе выручки от оказания услуг (кредит счета 90 «Продажи»). Если сдача имущества в аренду не рассматривается предметом деятельности организации, то арендодатель причитающуюся арендную плату включают в состав прочих доходов¹.

Если аренда является *основным видом деятельности или предметом деятельности* организации-арендодателя, при *периодических* денежных расчетах в учете следует выполнить следующие записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— начислена задолженность арендатора по

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

арендной плате

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с суммы арендной платы

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

¹ Приказ Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. № 116н.

К расходам, связанным с предоставлением имущества в аренду, относятся: амортизация основных средств; оплата коммунальных платежей по сдаваемому в аренду помещению; расходы на ремонт основных средств; расходы на страхование имущества; управленческие расходы в доле, соответствующей удельному весу доходов от аренды в общей сумме выручки организации. Если договором аренды расходы по содержанию, ремонту, страхованию арендованного имущества возложены на арендодателя, то он может отражать их в учете в составе расходов по обычным видам деятельности следующим образом:

Дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.	— отражены затраты, связанные с оказанием арендных услуг (амортизация основных средств, расходы на ремонт, управленческие расходы и др.)
---	--

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.	
--	--

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	— списаны затраты основного производства, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, относящиеся к оказанным арендным услугам
--	---

Кредит 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.	
--	--

Дебет 51 «Расчетные счета»	— зачислена арендная плата на расчетный счет арендодателя
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	

Если арендная плата вносится *единовременно* в счет предстоящих отчетных периодов, то поступающие средства включаются в состав кредиторской задолженности арендодателя как денежные авансы (дебет 51 «Расчетные счета» и кредит счета 62, субсчет 2 «Авансы полученные»). Ежемесячно соответствующая сумма учитывается арендодателем как доход от обычных видов деятельности:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	—	учтена ежемесячная сумма арендной платы в качестве дохода отчетного периода
Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»		

В конце месяца результат от оказания арендных услуг списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»	—	отражена прибыль от оказания арендных услуг
Кредит 99 «Прибыли и убытки»		

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	—	отражен убыток от оказания арендных услуг
Кредит 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»		

В случае если аренда является *отдельной хозяйственной операцией* при *периодических* денежных расчетах, в учете выполняются следующие записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	—	начислена задолженность арендатора по арендной плате
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»		

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	—	начислена задолженность бюджету по НДС с суммы арендной платы
--	---	---

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Если арендная плата учитывается у арендодателя в составе прочих доходов, то расходы по содержанию, ремонту, страхованию арендованного имущества включаются в прочие расходы:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списаны затраты, относящиеся к оказанным арендным услугам (на уменьшение дохода от аренды)

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Дебет 51 «Расчетные счета» — зачислена арендная плата на расчетный счет арендодателя

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — отражена прибыль от оказания арендных услуг

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — отражен убыток от оказания арендных услуг

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

В случае *единовременных* арендных платежей они квалифицируются как доходы будущих периодов (кредит счета 98). Ежемесячно необходимая часть доходов будущих периодов включается в состав прочих доходов арендодателя, т. е. признается в качестве доходов отчетного периода:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» — учтена ежемесячная плата в качестве дохода отчетного периода

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

При *неденежных формах расчетов* по арендной плате стоимость получаемых арендодателем имущества, работ, услуг определяется исходя из цены арендной услуги, установленной в договоре аренды и соответствующей величине дебиторской задолженности арендатора.

По окончании срока аренды постановка на учет возвращенного арендатором имущества у арендодателя оформляется следующими записями:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Собственное имущество»	— возвращены арендодателю основные средства, сданные в аренду
---	---

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Имущество, сданное в аренду»

Дебет 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация имущества, сданного в аренду»	— отражены амортизационные отчисления, относящиеся к возвращенным, основным средствам, сданным в аренду
---	---

Кредит 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственного имущества»

Рассмотрим порядок отражения операций, связанных с арендой основных средств, в учете *арендатора*.

Основные средства, полученные арендатором в текущую аренду, принимаются им на забалансовый учет: дебет счета 001 — получены в аренду основные средства.

При аренде основных производственных средств арендная плата учитывается как расход по обычному виду деятельности и подлежит включению в себестоимость продукции (работ, услуг). При выполнении периодических расчетов по арендной плате в денежной форме у арендатора оформляются следующие записи:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.	— начислена задолженность арендодателю по арендной плате за имущество, используемое в основном и вспомогательных производствах, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды, на нужды сбыта
---	---

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

— отражена сумма НДС, относящаяся к начисленной арендной плате

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— принята к вычету сумма НДС с суммы арендной платы

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— перечислена арендная плата арендодателю

Кредит 51 «Расчетные счета»

Если арендованные основные средства используются арендатором для *непроизводственных нужд*, то арендная плата включается в состав прочих расходов следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

— начислена задолженность арендодателю по арендной плате

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

— отражена сумма НДС, относящегося к начисленной арендной плате

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — включена в состав прочих расходов сумма уплаченного НДС, относящегося к принятым к учету затратам по арендной плате

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — перечислена арендная плата арендодателю

Кредит 51 «Расчетные счета»

При предварительной оплате арендных услуг в виде *единовременных* денежных платежей они учитываются арендатором как расходы будущих периодов (дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»). Ежемесячно арендная плата включается в затраты на производство продукции (работ, услуг) или на другие нужды бухгалтерскими записями:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» — включена в затраты на производство продукции (работ, услуг) в основном и во вспомогательных производствах, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды, в расходы на продажу сумма арендной платы, ранее учтенная в качестве расходов будущих периодов

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

либо относится на увеличение прочих расходов записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — включена в состав прочих расходов сумма арендной платы, ранее учтенная в качестве расходов будущих периодов

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

Если арендная плата вносится арендатором *неденежными платежами*, то учет операций по арендной плате арендатор организует на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» исходя из цены арендной услуги, установленной в договоре аренды.

Одним из условий договора аренды является распределение обязанностей по проведению ремонта арендованного имущества. Согласно нормам гражданского законодательства обязанность по проведению текущего ремонта возложена на арендатора¹, а капитального ремонта – на арендодателя². Вместе с тем стороны договора вправе иначе распределить обязанности по проведению различных видов ремонтов между арендатором и арендодателем.

Арендатор вправе производить отдельные улучшения арендованного имущества, которые являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды. Если арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отдельные и без вреда для имущества, то он имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений.

Затраты на реконструкцию и модернизацию арендованных основных средств предварительно накапливаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». После окончания работ произведенные затраты списываются со счета учета вложений во внеоборотные активы. Порядок списания зависит от условий договора аренды.

Если по условиям договора аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты с арендодателем»	—	списана стоимость капитальных вложений, переданных арендодателю
---	---	---

¹ П. 2 ст. 616 Гражданского кодекса РФ (далее — ГК РФ).

² П. 1 ст. 616 ГК РФ.

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Если в соответствии с договором аренды капитальные вложения в арендованные основные средства остаются в собственности арендатора, затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств:

Дебет 01 «Основные средства» — списана стоимость капитальных вложений, включенная в состав собственных основных средств

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

На сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка на отдельный инвентарный объект.

Действие договора аренды, как правило, прекращается по истечении срока, на который он был заключен. При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получал, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Возврат арендодателю имущества в связи с истечением срока аренды отражается записью:

Кредит 001 «Арендованные основные средства» — возвращены арендодателю арендованные основные средства.

2.7. Особенности учета операций финансовой аренды (лизинга)

Финансовая аренда (лизинг) — это приобретение арендодателем (лизингодателем) по заказу арендатора (лизингополучателя) отдельных объектов основных средств (как правило, дорогостоящей техники) и передача их в лизинг.

Основой лизинговой сделки является передача объектов основных средств за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Таким образом, в лизинговой сделке участвуют, как правило, три стороны: изготовитель (продавец) имущества, покупатель имущества (лизингодатель) и пользователь имущества (лизингополучатель). Отношения продавца и покупателя (лизингодателя) регулируются договором купли-продажи; отношения лизингодателя и лизингополучателя — договором лизинга.

Как правило, договор лизинга заключается с условием последующего выкупа имущества лизингополучателем. По договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца. Однако договором финансовой аренды может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества все же осуществляется арендодателем.

Лизинг является так называемой целевой арендой, т. е. лизингодатель обязуется приобрести в собственность и сдать в аренду указанное лизингополучателем имущество. Это основное отличие лизинга от обычной аренды. Обычная аренда подразумевает передачу арендатору уже имеющегося имущества.

Лизинг классифицируется только по формам (внутренний и международный).

Договор лизинга не подразумевает перехода права собственности к лизингополучателю по истечении срока действия договора и выплаты всех платежей. Предусмотрена обязанность лизингополучателя по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено указанным договором, или приобрести предмет лизинга в собственность на основании договора купли-продажи. Лизингодатель может заключить с лизингополучателем договор лизинга, согласно которому он покупает основное средство по указанию лизингополучателя, но предоставляет ему имущество только на определенный срок, а потом получает его обратно и в дальнейшем использует.

Срок действия договора лизинга обычно совпадает со сроком использования объекта основных средств. В договоре лизинга сто-

роны определяют порядок балансового учета лизингового имущества. Здесь возможны два варианта:

- лизингодатель учитывает имущество на своем балансе, т. е. лизингодатель является балансодержателем в период действия договора;
- лизингодатель передает имущество на баланс лизингополучателя, т. е. балансодержателем в период действия договора является лизингополучатель.

Начисление амортизации на полное восстановление лизингового имущества осуществляется той стороной, на чьем балансе учитывается это имущество.

По окончании срока лизинга лизингополучатель может приобрести объекты основных средств в собственность, вернуть его лизингополучателю или пролонгировать договор лизинга.

Рассмотрим порядок отражения в учете операций, связанных с финансовым лизингом.

1. Приобретение имущества лизингодателем для сдачи его в лизинг лизингополучателю отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». К счету 08 рекомендуется открывать отдельный субсчет «Приобретение материальных ценностей с целью получения дохода», на котором собираются все затраты, связанные с приобретением имущества (стоимость самого предмета лизинга, транспортно-заготовительные расходы и др.), без учета НДС (который накапливается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»).

Таким образом, процесс формирования информации о приобретении лизингового имущества отражается в учете следующими записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение материальных ценностей с целью получения дохода»	—	отражена покупная стоимость лизингового имущества без НДС; отражены затраты, связанные с приобретением лизингового имущества (без НДС)
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — отражена сумма НДС, относящаяся к приобретенному имуществу

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Для отражения в учете имущества, готового для сдачи в лизинг, открывается счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Счет 03 — активный, инвентарный. По дебету счета отражается приобретенное имущество для сдачи в лизинг, по кредиту происходит списание имущества при его выбытии. К счету 03 рекомендуется открывать субсчет «Имущество для сдачи в лизинг», к которому в свою очередь целесообразно открывать два аналитических счета: счет 1 «Имущество для сдачи в лизинг приобретенное» и счет 2 «Имущество для сдачи в лизинг переданное». При принятии на учет имущества в состав доходных вложений выполняется следующая запись:

Дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в лизинг приобретенное» — принято в состав доходных вложений имущества, предназначенное для сдачи в лизинг

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение материальных ценностей с целью получения дохода»

Если предмет лизинга поступает к лизингополучателю непосредственно от поставщика имущества, минуя склады лизингодателя, то записи в учете лизингодателя делаются на основании письменного извещения лизингополучателя.

Возмещение НДС из бюджета по приобретенному лизинговому имуществу осуществляется лизингодателем после принятия его на учет в качестве доходных вложений, что отражается в учете следующей записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — принята к зачету сумма НДС, относящаяся к

Кредит 19 «Налог на добав- — приобретенному имуществу
ленную стоимость по приобрете-
нным ценностям»

2. Передача приобретенного имущества в лизинг отражается в
учете лизингодателя следующими записями:

а) если балансодержателем является лизингодатель:

Дебет 03 «Доходные вложе- — передано имущество
ния в материальные ценности», в лизинг (на балансовую
субсчет «Имущество для сдачи в стоимость имущества);
лизинг переданное»

Кредит 03 «Доходные вложе-
ния в материальные ценности»,
субсчет «Имущество для сдачи в
лизинг приобретенное»

б) если балансодержателем является лизингополучатель, то ба-
лансовая стоимость лизингового имущества отражается как деби-
торская задолженность:

Дебет 76 «Расчеты с разными — начислена задол-
дебторами и кредиторами», суб- женность лизингополучате-
счет «Лизинговые обязательства» ля на балансовую стоимость

Кредит 91 «Прочие доходы и — имущества
расходы», субсчет 1 «Прочие до-
ходы»

Дебет 91 «Прочие доходы и — списана балансовая
расходы», субсчет 2 «Прочие рас- стоимость переданного в
ходы» лизинг имущества

Кредит 03 «Доходные вложе-
ния в материальные ценности»,
субсчет «Имущество для сдачи в
лизинг приобретенное»

Таким образом, по дебету и кредиту счета 91 будет отражена
стоимость лизингового имущества в одинаковой оценке — по ба-
лансовой стоимости.

Разница между лизинговой (по договору) и балансовой стоимостью лизингового имущества признается доходом от обычной деятельности как доходы будущих периодов:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Лизинговые обязательства»	—	отражена разница между лизинговой и первоначальной стоимостью лизингового имущества.
Кредит 98 «Доходы будущих периодов»		

По мере поступления лизинговых платежей разница, учитываемая на счете 98, включается в состав текущих доходов от обычных видов деятельности:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»	—	отражена сумма лизинговых платежей, относящаяся к отчетному периоду
Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»		

Сданное в лизинг имущество лизингодателем принимается на забалансовый учет (дебет счета 011 «Основные средства, сданные в аренду»).

3. Принятие лизингового имущества на учет лизингополучателем осуществляется следующим образом:

а) если балансодержателем остается лизингодатель:

Дебет 001 «Арендованные основные средства»	—	получено в лизинг имущество в оценке, согласованной договором лизинга
--	---	---

б) если балансодержателем становится лизингополучатель, то все затраты, связанные с получением имущества в лизинг, являются затратами долгосрочного характера:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»	—	получено имущество в лизинг (на лизинговую стоимость без НДС)
--	---	---

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Лизинговые обязательства»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Лизинговые обязательства»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств»

Возмещение НДС из бюджета у лизингополучателя будет происходить в течение всего срока действия договора.

4. Расчеты между лизингодателем и лизингополучателем осуществляются путем внесения лизингополучателем лизинговой платы.

— отражен НДС, относящийся к лизинговой стоимости имущества

— приняты к учету затраты, связанные с получением лизингового имущества (без НДС)

— отражен НДС, относящийся к возникшим затратам

— приняты к учету арендованные основные средства

Расчет общей суммы лизинговых платежей осуществляется по формуле

$$ЛП = АО + ПК + КВ + ДУ + НДС,$$

где *ЛП* — общая сумма лизинговых платежей;

АО — величина амортизационных отчислений, причитающихся лизингодателю;

ПК — плата за используемые кредитные ресурсы лизингодателем на приобретение имущества — объекта договора лизинга;

КВ — комиссионное вознаграждение лизингодателю за предоставление имущества по договору лизинга;

ДУ — плата лизингодателю за дополнительные услуги лизингополучателю, предусмотренные договором лизинга;

НДС — налог на добавленную стоимость, уплачиваемый лизингополучателем по услугам лизингодателя.

4.1. Лизинговая плата отражается в учете лизингодателя как доход от обычных видов деятельности следующими записями:

а) если балансодержателем остается лизингодатель:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	—	начислена задолженность лизингополучателя
---	---	---

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	по лизинговой плате
--	---------------------

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»	—	начислена задолженность бюджету по НДС
--	---	--

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	списаны затраты основного производства, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, относящиеся к оказанным лизинговым услугам
--	---	---

Кредит 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»	—	списан финансовый результат от оказанных лизинговых услуг — прибыль
--	---	---

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»	—	списан финансовый результат от оказанных лизинговых услуг — прибыль
--	---	---

Кредит 99 «Прибыли и убытки»	прибыль
------------------------------	---------

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — списан финансовый
 Кредит 90 «Продажи», суб- результат от оказанных ли-
 счет 9 «Прибыль/убыток от про- зинговых услуг — убыток;
 даж»

б) если балансодержателем является лизингополучатель, то лизинговая плата учитывается как погашение дебиторской задолженности по лизинговым обязательствам:

Дебет 51 «Расчетные счета» — зачислена лизинго-
 Кредит 76 «Расчеты с разны- вая плата за отчетный пери-
 ми дебиторами и кредиторами», од
 субсчет «Лизинговые обязательст-
 ва»

Дебет 98 «Доходы будущих — признана в составе
 периодов» доходов отчетного периода

Кредит 90 «Продажи», суб- часть разницы между лизин-
 счет 1 «Выручка» говой и балансовой стоимо-
 стью имущества

Дебет 90 «Продажи», субсчет — начислена задол-
 3 «Налог на добавленную стои- женность бюджету по НДС
 мость» с суммы признанного дохо-
 да.

Кредит 68 «Расчеты по нало-
 гам и сборам»

Остальные операции отражаются аналогично предыдущему варианту.

4.2. Лизинговая плата отражается в учете лизингополучателя как кредиторская задолженность следующими записями:

а) если балансодержателем является лизингодатель, то лизинго-
 вая плата рассматривается как расход от обычных видов деятельно-
 сти и включается в затраты на производство продукции (работ, ус-
 луг):

Дебет 20 «Основное произ- — начислена задол-
 водство», 23 «Вспомогательные женность лизингодателю по
 производства», 25 «Общепроиз- лизинговой плате (без НДС)
 водственные расходы», 26 «Обще- за имущество, используемое
 хозяйственные расходы», 44 «Рас- в основном и вспомога-
 ходы на продажу» и др. тель-
 ных

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»

б) если балансодержателем является лизингополучатель, то источником лизинговой платы как текущей кредиторской задолженности выступают лизинговые обязательства:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Лизинговые обязательства»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»

Кредит 51 «Расчетные счета»

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

производствах, на нужды общепроизводственного и общехозяйственного характера, в процессе сбыта продукции и пр.

— отражен НДС, относящийся к лизинговой плате;

— начислена задолженность лизингодателю по лизинговой плате согласно установленному графику платежей

— перечислена лизинговая плата лизингодателю

— принят к вычету НДС, относящийся к лизинговой плате

5. Лизинговое соглашение считается прекращенным по истечении срока его действия при условии выплаты лизингополучателем

всех платежей. С этого момента право собственности на предмет лизинга может перейти к лизингополучателю.

5.1. В учете лизингодателя эта операция найдет отражение следующими записями:

а) если балансодержателем являлся лизингодатель:

Дебет 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация имущества, сданного в лизинг»	— списано с баланса имущество, перешедшее в собственность лизингополучателя
---	---

Кредит 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в лизинг переданное»

б) если балансодержателем являлся лизингополучатель, то смена собственника найдет отражение лишь в рамках забалансового учета (кредит счета 011).

5.2. В учете лизингополучателя переход права собственности на лизинговое имущество отражается следующими записями:

а) если балансодержателем являлся лизингодатель:

Кредит 001 «Арендованные основные средства»	— списано с забалансового счета лизинговое имущество
---	--

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Собственные основные средства»	— поставлено на учет лизинговое имущество, перешедшее в собственность лизингополучателя
---	---

Кредит 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств»

б) если балансодержателем являлся лизингополучатель, то факт приобретения им в собственность предмета лизинга не влечет за собой никаких имущественных изменений:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет 1 «Собственные основные средства»	— перевод лизингового имущества в состав собственных основных средств
---	---

Кредит 01 «Основные средства», субсчет 2 «Арендованное имущество»

Дебет 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация арендованного имущества»

Кредит 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств»

— отражены амортизационные отчисления по переведенному в собственность имуществу

6. В случае возврата предмета лизинга лизингодателю эта операция у лизингодателя будет отражена следующими записями:

а) если балансодержателем являлся лизингодатель:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет 1 «Собственные основные средства»

— перевод лизингового имущества в состав собственных основных средств

Кредит 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в лизинг переданное»

б) если балансодержателем являлся лизингополучатель, то лизингодатель включает возвращенное имущество в состав доходных вложений:

Кредит 011 «Основные средства, сданные в аренду»

— списано с забалансового счета лизинговое имущество

Дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в лизинг приобретенное»

— поставлено на учет возвращенное лизингополучателем имущество по остаточной стоимости

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Лизинговые обязательства»

7. В учете лизингополучателя возврат имущества лизингодателю будет оформлен следующими записями:

а) если балансодержателем являлся лизингодатель, то возвращенное имущество списывается с забалансового учета:

Кредит 001 «Арендованные основные средства»	— списано с забалансового счета лизинговое имущество
---	--

б) если балансодержателем выступал лизингополучатель, то лизинговое имущество списывается с баланса записью:

Дебет 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация арендованного имущества»	— списано с баланса лизинговое имущество, перешедшее в собственность
--	--

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество»	лизингополучателя
---	-------------------

2.8. Учет операций по восстановлению основных средств

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Ремонт производственных зданий, сооружений и других основных средств представляет собой комплекс технических мероприятий, направленных на поддержание или восстановление первоначальных эксплуатационных качеств как объектов основных средств в целом, так и их отдельных конструкций. Главным отличием ремонта от реконструкции или модернизации является то, что он не улучшает технических характеристик основного средства, не изменяет его назначения и не придает объекту новых качеств. В отличие от расходов на реконструкцию и модернизацию затраты на ремонт не увеличивают первоначальную стоимость основных средств в бухгалтерском учете.

Ремонт необходимо отличать от технического обслуживания, которое осуществляется с целью поддержания эксплуатационных свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии. Затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) включаются в затраты на обслуживание производственного

процесса и отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Ремонт основных средств может быть текущим, средним или капитальным, что определяется сложностью и продолжительностью работ.

Текущий и *средний* ремонты объектов основных средств необходимы для того, чтобы систематически и своевременно предохранять их от преждевременного износа и поддерживать в рабочем состоянии. Текущий ремонт проводится чаще, чем средний, в чем и состоит основное отличие между ними.

При *капитальном* ремонте оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, восстановление всех изношенных деталей и узлов или замена новыми и более современными, сборка, регулирование и испытание агрегата.

Что касается зданий и сооружений, то в процессе капитального ремонта производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их более прочными и экономичными, улучшающими эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т. д.).

Насколько часто организация проводит капитальный ремонт, зависит от того, как интенсивно эксплуатируется оборудование. Обычно не чаще одного раза за несколько лет.

Ремонтные работы могут осуществляться путем привлечения специализированных организаций (т. е. подрядным способом) и собственными силами организации (т. е. хозяйственным способом).

По завершении ремонта должен быть составлен документ о приемке законченных работ. Для подрядного способа ремонта – это акт, для хозяйственного способа – внутренний акт, заказ-наряд или иной документ согласно учетной политике организации.

Расходы на ремонт основных средств включаются в расходы по обычным видам деятельности, если основные средства используют-

ся для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг. В случае предоставления основных средств за плату во временное пользование другим организациям (если это не является предметом деятельности организации) расходы на их ремонт, осуществленный собственником, признаются как прочие расходы.

Затраты на ремонт объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся.

Если в результате работ по восстановлению улучшаются первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта (срок полезного использования, мощность, качество применения и др.), то такие работы считаются модернизацией или реконструкцией и затраты на их проведение учитываются только посредством увеличения первоначальной стоимости объекта основных средств.

Различают следующие способы учета затрат на ремонт основных средств:

- по фактическим затратам;
- с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов»;
- путем создания резерва на проведение ремонтных работ на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

Выбор способа учета затрат на ремонт организация осуществляет самостоятельно и отражает в учетной политике. Его выбор зависит от следующих факторов:

- структуры основных производственных фондов;
- сложности ремонта;
- периодичности проведения ремонта;
- стоимости ремонта в соответствии со сметами расходов и условиями договоров на проведение ремонта.

1. *Способ учета по фактическим затратам* целесообразно применять для ремонтных работ, которые проводятся нерегулярно и не требуют значительных средств. При применении этого способа расходы на проведение ремонтных работ отражаются в учете по мере их возникновения и включаются в затраты того отчетного периода, когда они имели место. Учет затрат ведется по каждому виду ремонтов на счете 23 «Вспомогательные производства»:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»	—	отпущены материалы на выполнение ремонтов основных средств различного назначения
Кредит 10 «Материалы»		
Дебет 23 «Вспомогательные производства»	—	начислена оплата труда рабочим, занятым ремонтом основных средств
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		
Дебет 23 «Вспомогательные производства»	—	отражены отчисления на социальное страхование и обеспечение с начисленной суммы оплаты труда
Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»		
Дебет 23 «Вспомогательные производства»	—	отражена стоимость ремонтных работ, выполненных подрядным способом
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		
Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	—	отражена сумма НДС от стоимости ремонтных работ
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		
Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»	—	списаны затраты вспомогательного производства на ремонт основных средств общепроизводственного назначения, если не создавался резерв на эти цели
Кредит 23 «Вспомогательные производства»		
Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	—	списаны затраты вспомогательного производства по ремонту основных средств общехозяйственного назначения, если не создавался резерв на эти цели
Кредит 23 «Вспомогательные производства»		

2. При неравномерном проведении ремонтных работ, а также в случае осуществления единовременных расходов на проведение ре-

монта объектов основных средств для их равномерного включения в состав производственных затрат целесообразно *использовать счет 97 «Расходы будущих периодов»*. Счет 97 — активный, бюджетно-распределительный. При этом выполняются следующие записи:

а) выполнение работ подрядным способом:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»	—	отражена общая стоимость ремонтных работ (без НДС)
-------------------------------------	---	--

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	—	отражена сумма НДС от стоимости ремонтных работ
--	---	---

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	—	погашена задолженность перед подрядчиками за выполненные ремонтные работы
--	---	---

Кредит 51 «Расчетные счета»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	—	включены в затраты общехозяйственного назначения расходы на ремонт за отчетный месяц, ранее учтенные как расходы будущих периодов
--------------------------------------	---	---

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»	—	включены в затраты общехозяйственного назначения расходы на ремонт за отчетный месяц, ранее учтенные как расходы будущих периодов
--------------------------------------	---	---

б) выполнение работ хозяйственным способом:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»	—	отражены затраты на ремонтные работы, относящиеся к следующим отчетным периодам (затраты на материалы, на оплату труда рабочих, занятых ремонтом, на социальное страхование и обеспечение, на оплату подотчетными лицами расходов на ремонт, на погашение задолженности перед поставщиками и др.)
-------------------------------------	---	---

Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.	—	отражены затраты на ремонтные работы, относящиеся к следующим отчетным периодам (затраты на материалы, на оплату труда рабочих, занятых ремонтом, на социальное страхование и обеспечение, на оплату подотчетными лицами расходов на ремонт, на погашение задолженности перед поставщиками и др.)
---	---	---

Дебет 97 «Расходы будущих периодов» — учтены затраты ремонтного цеха, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам

Кредит 23 «Вспомогательные производства» — включена в состав общепроизводственных расходов соответствующая доля расходов на ремонт

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» — включены в состав общехозяйственных расходов расходы на ремонт в соответствующей доле

Кредит 97 «Расходы будущих периодов» —

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» —

Кредит 97 «Расходы будущих периодов» —

3. При осуществлении капитальных ремонтов долгосрочного характера создается резерв, для чего *используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов»*, субсчет «Резервы на проведение ремонта». Резерв на проведение ремонта создается на один календарный (финансовый) год. Счет 96 — пассивный, бюджетно-распределительный. При этом делаются записи:

Дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. — образован резерв за отчетный год за счет ежемесячных отчислений, производимых в установленном порядке

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резервы на проведение ремонта» —

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резервы на проведение ремонта» — списаны фактические расходы по ремонту основных средств

Кредит 23 «Вспомогательные производства» и др.

Неизрасходованные средства резерва в конце отчетного года сторнируются.

Дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резервы на проведение ремонта»

— сторнируются излишне начисленные суммы по резерву в конце года

При недостатке средств в резерве в конце года осуществляется доначисление резерва дополнительной проводкой (Дт 20, 25, 26 и др.; Кт 96).

Предприятиями тяжелой промышленности со сложной структурой основных средств и большими объемами ремонтных работ, как правило, образуется ремонтный фонд. Создание ремонтного фонда характерно также для предприятий с сезонным характером производства, когда окончание ремонтных работ происходит, как правило, в следующем отчетном периоде.

В этом случае на себестоимость относится сумма отчислений, рассчитанная исходя из сметной стоимости ремонта. Причем размер ежемесячных отчислений в фонд может определяться двумя способами: 1/12 годовой суммы расходов на ремонт; по нормативам, самостоятельно утвержденным предприятием.

Создание ремонтного фонда также отражается по счету 96 «Резервы предстоящих расходов». В бухгалтерском учете ежемесячно делается запись:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

— начислены средства на формирование ремонтного фонда

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Ремонтный фонд»

Фактические затраты на ремонт основных средств покрываются за счет средств ремонтного фонда:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Ремонтный фонд» — списаны расходы на ремонт за счет средств ремонтного фонда

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

Правильность образования и использования средств ремонтного фонда периодически (*а на конец года обязательно*) проверяется и при необходимости корректируется.

Неиспользованные суммы ремонтного фонда в конце следующего года относятся на финансовые результаты:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Ремонтный фонд» — отнесены на финансовые результаты неизрасходованные суммы ремонтного фонда

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Затраты на модернизацию, реконструкцию и другие работы капитального характера учитываются в течение их производства на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По окончании работ затраты списываются на увеличение первоначальной стоимости реконструируемых или модернизируемых объектов (при этом устанавливается (увеличивается) новый срок полезного использования объекта).

Дебет 01 «Основные средства» — приняты выполненные работы по достройке, реконструкции, модернизации собственных основных средств в сумме фактических затрат, увеличивающих первоначальную стоимость объектов

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 3 «Строительство объектов основных средств»

2.9. Учет выбытия основных средств

Объекты основных средств подлежат списанию с баланса организации при их *выбытии* или *неспособности* приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Выбытие объекта основных средств может иметь место в случаях: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Перемещение объекта основных средств между структурными подразделениями организации выбытием объекта основных средств не признается.

Для отражения операций, связанных с выбытием основных средств, в бухгалтерском учете используется счет 01 «Основные средства», к которому открывается специальный субсчет «Выбытие основных средств». При этом независимо от причин выбытия в учете выполняются следующие записи:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»	— списана первоначальная (восстановительная) стоимость объектов основных средств
--	--

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Собственные основные средства»

Дебет 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств»	— списана сумма начисленных до момента выбытия основных средств амортизационных отчислений
---	--

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— списана остаточная стоимость выбывающих объектов основных средств
--	---

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, признаются прочими расходами. Они могут предварительно аккумулироваться на счете учета затрат вспомогательного производства (счет 23).

В качестве прочих доходов учитывается сумма выручки от продажи ценностей, относящихся к выбывшему объекту основных средств, а также стоимость поставленных на учет материальных ценностей, полученных от разборки объекта основных средств по цене возможного использования.

В зависимости от причины выбытия в учете выполняются следующие записи:

1. Продажа объектов основных средств оформляется, как правило, договором купли-продажи. Цена, по которой продаются основные средства, устанавливается соглашением сторон и является рыночной ценой:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	—	отражена выручка, причитающаяся к получению от продажи объекта основных средств
---	---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	—	отражена задолженность бюджету по НДС
--	---	---------------------------------------

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	—	отражены расходы, связанные с выбытием основных средств
--	---	---

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	—	зачислена на расчетный счет выручка от продажи объектов основных средств
--	---	--

Кредит 23 «Вспомогательные производства», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— отражена задолженность бюджету по НДС

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	—	отражена прибыль от продажи объектов основных средств
Кредит 99 «Прибыли и убытки»		

2. Списание в случае морального или физического износа:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	—	списана остаточная стоимость выбывающего объекта
--	---	--

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет 10 «Материалы»	—	отражена стоимость
----------------------	---	--------------------

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»		возвратных материалов по цене возможной их реализации
--	--	---

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	—	списаны убытки по
-----------------------------	---	-------------------

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»		ликвидации основных средств (не полностью амортизированных) в конце месяца
---	--	--

Выбытие объекта основных средств после истечения срока его полезного использования с полностью начисленной амортизацией и при отсутствии остатка после ликвидации материалов не оказывает влияния на финансовый результат организации.

3. Передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации. Выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации или паевой фонд, не формирует у передающей стороны доходов и расходов, связанных с его выбытием. Для данной операции обычный порядок бухгалтерских записей по выбытию основных средств с использованием счета 91 не применяется. В бухгалтерском учете она отражается следующим образом:

Дебет 58 «Финансовые вложения»	—	на величину вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд другой организации
--------------------------------	---	--

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		
--	--	--

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

— на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд другой организации

4. Безвозмездная передача основных средств:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

— на величину остаточной стоимости объекта основных средств при его передаче

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

— отражена задолженность бюджету по НДС с рыночной стоимости объекта

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость»

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— списаны убытки от безвозмездной передачи объекта основных средств.

5. Выбытие объекта основных средств по чрезвычайным обстоятельствам:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

— списана остаточная стоимость недостающих, испорченных объектов основных средств

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— списаны убытки на финансовый результат (при отсутствии виновных лиц)

6. Ликвидация объекта основных средств:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства» (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.)

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

7. Передача объекта основных средств по договору мены. Если из договора мены не вытекает иное, то имущество, подлежащее обмену, признается равноценным:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

— на величину остаточной стоимости ликвидируемого объекта основных средств

— списаны расходы, связанные с ликвидацией объекта основных средств

— приняты на учет материалы, полученные при ликвидации объекта основных средств

— отражен убыток от ликвидации объекта основных средств (в конце месяца)

— отражена остаточная стоимость объекта основных средств, передаваемого по договору мены

— получение имущества в обмен на объект основных средств

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — начисление НДС по переданному имуществу

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — учтена сумма НДС по полученному имуществу

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — принята к зачету сумма НДС по полученному имуществу

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — определен финансовый результат от исполнения договора мены

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Таким образом, доходы и расходы, выявленные при выбытии объектов, относятся на финансовые результаты организации с включением их в состав прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

2.10. Переоценка основных средств и учет ее результатов

Переоценка основных средств проводится по решению руководителя организации не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Такой порядок предусмотрен ПБУ 6/01 только для коммерческих организаций. Причем при переоценке одного объекта основных средств должна проводиться переоценка всех основных средств одной группы (однородных объектов; например, зданий, сооружений,

автомобилей и т. п.). При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, т. е. ежегодно. Переоценке могут быть подвергнуты находящиеся в собственности организации объекты основных средств как действующие, так и находящиеся в резерве, на консервации. На общих основаниях организация имеет право осуществлять переоценку доходных вложений в материальные ценности (дебет счета 03). Объекты, не завершённые строительством, а также приобретенное оборудование, предназначенное к установке, но не установленное на начало отчетного года, переоценке не подлежат. Не подлежит переоценке также стоимость земельных участков и объектов природопользования.

Организация проводит переоценку для того, чтобы их восстановительная стоимость не отличалась от рыночной.

Пересчету подлежат первоначальная или восстановительная стоимость объектов и сумма начисленных амортизационных отчислений. Если объект переоценивается впервые, то пересчитывается его первоначальная стоимость. Если объект основных средств однажды переоценивался, то он должен переоцениваться регулярно. В этом случае переоценке подлежит восстановительная стоимость объекта основных средств. Сумма начисленных амортизационных отчислений пересчитывается в случае как первичной, так и повторной переоценки. Обычно переоценка производится на 1 января отчетного года, и результаты такой переоценки отражаются в учете в межотчетный период. Это значит, что результаты переоценки не отражаются в бухгалтерской отчетности за прошлый год, а в балансе на 1 января отчетного периода в показателях на начало года отражается стоимость основных средств уже с учетом переоценки. В ПБУ 6/01 метод переоценки в настоящее время не определен. Порядок переоценки объектов основных средств предусмотрен в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств¹. Переоценка может проводиться либо индексным методом, либо методом прямой оценки (прямого пересчета).

При *индексном* способе первоначальная стоимость объекта и сумма начисленных амортизационных отчислений умножается на

¹ Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н, п. 43.

соответствующие индексы изменения их стоимости. Организациям необходимо самостоятельно рассчитать индексы-дефляторы или запросить данные в местном отделении статистики.

При методе *прямой оценки* стоимость основных средств пересчитывается согласно документально подтвержденным данным о рыночной цене объекта. Для этого могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о стоимости объекта.

Результат переоценки объекта основных средств определяется как разность между восстановительной стоимостью (после переоценки) и первоначальной.

Пересчет суммы накопленных амортизационных отчислений на начало отчетного года осуществляется с помощью коэффициента пересчета, который определяется как отношение рыночной (восстановительной) стоимости объекта к стоимости, по которой объект учитывался в бухгалтерском учете.

Изменение суммы амортизации определяется по формуле

$$A_n = AO \times C_n : C_1 - AO,$$

где A_n – сумма, на которую надо скорректировать начисленную амортизацию;

AO – сумма амортизации, начисленная на 1 января до переоценки;

C_n – восстановительная стоимость основных средств по результатам переоценки;

C_1 – первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств до переоценки.

Результатом переоценки может быть увеличение стоимости объекта основных средств (т. е. дооценка) или уменьшение стоимости объекта основных средств (т. е. уценка).

При этом могут возникать следующие варианты:

- дооценка (уценка) основных средств, которые раньше не переоценивались;
- дооценка (уценка) основных средств, которые уже подвергались переоценке.

Рассмотрим способы отражения в учете результатов переоценки объектов основных средств при различных возможных вариантах.

1. Если результатом переоценки основных средств, которые раньше *не переоценивались*, является *дооценка*, то сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации. При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет 01 «Основные средства»	—	отражена сумма дооценки основных средств
------------------------------	---	--

Кредит 83 «Добавочный капитал»

Дебет 83 «Добавочный капитал»	—	отражена сумма увеличения амортизационных отчислений от суммы дооценки.
-------------------------------	---	---

Кредит 02 «Амортизация основных средств»	от суммы дооценки.
--	--------------------

2. Если результатом переоценки основных средств, которые раньше *не переоценивались*, является *уценка*, то сумма уценки отражается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»¹. Поэтому при уценке объекта основных средств в учете выполняются следующие записи:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	списана сумма уценки основных средств
---	---	---------------------------------------

Кредит 01 «Основные средства»

Дебет 02 «Амортизация основных средств»	—	уменьшена сумма амортизационных отчислений от суммы уценки.
---	---	---

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	
--	--

¹ Приказ Минфина РФ от 18 мая 2002 г. № 45н.

3. Если *дооценке* подлежат основные средства, ранее уже подвергавшиеся *уценке*, то *дооценка* должна компенсировать сумму прибыли, направленную на списание стоимости актива. Поэтому, если по данному объекту ранее проводилась *уценка*, отнесенная на счет 84, сумма *дооценки*, равная сумме *уценки*, относится также на счет 84. При этом делаются следующие записи:

Дебет 01 «Основные средства»	—	отражена сумма <i>дооценки</i>
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»		в пределах суммы проведенной ранее <i>уценки</i>
Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	отражена сумма увеличения амортизационных отчислений с суммы <i>дооценки</i> в пределах суммы проведенной ранее <i>уценки</i> .
Кредит 02 «Амортизация основных средств»		

Если же сумма *дооценки* больше чем сумма *уценки*, то разница относится на добавочный капитал организации:

Дебет 01 «Основные средства»	—	отражена <i>дооценка</i> основного средства сверх сумм прежней <i>уценки</i>
Кредит 83 «Добавочный капитал»		
Дебет 83 «Добавочный капитал»	—	отражены амортизационные отчисления с суммы <i>дооценки</i> сверх сумм прежней <i>уценки</i>
Кредит 02 «Амортизация основных средств»		

4. Если *уценке* подлежат основные средства, ранее уже *подвергавшиеся дооценке*, то сумма *уценки* относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм *дооценки* этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Поэтому, если по данному объекту ранее проводилась *дооценка*, отнесенная на увеличение добавочного капитала, сумма *уценки* (в пределах суммы *дооценки*) относится на уменьшение добавочного капитала. При этом делаются записи:

Дебет 83 «Добавочный капитал»	—	списана сумма <i>уценки</i> , равная сумме проведенной ранее <i>дооценки</i> основных средств
Кредит 01 «Основные средства»		
Дебет 02 «Амортизация основных средств»	—	отражено уменьшение суммы амортизацион-

Кредит 83 «Добавочный капитал» — ных отчислений от суммы уценки, равной сумме дооценки основных средств

Если сумма уценки основного средства превышает величину предыдущей дооценки, то сумма превышения относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — отражена уценка основных средств сверх суммы

Кредит 01 «Основные средства» — суммы предыдущей дооценки

Дебет 02 «Амортизация основных средств» — отражены амортизационные отчисления с суммы

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — уценки сверх суммы предыдущей дооценки

При выбытии объекта основных средств сумма дооценки списывается с дебета счета учета добавочного капитала в корреспонденции с кредитом счета учета нераспределенной прибыли организации следующим образом:

Дебет 83 «Добавочный капитал» — списана сумма дооценки основных средств

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — при их выбытии

Таким образом, в рыночных условиях руководитель, принявший решение об оценке объектов основных средств по их текущей (рыночной) стоимости, должен ежегодно принимать решение об их переоценке. После переоценки основные средства учитываются в бухгалтерском учете по восстановительной стоимости.

2.11. Инвентаризация основных средств и учет ее результатов

Целью инвентаризации основных средств является выявление фактического наличия и качественного состояния объектов основных средств организации, проверка технической документации, уточнение данных бухгалтерского учета.

Порядок проведения и документального оформления инвентаризации определен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

При инвентаризации проверяется и документально подтверждается не только наличие объектов инвентаризации, но и их состояние и оценка.

Перед проведением инвентаризации основных средств проверяется наличие и состояние регистров аналитического учета (инвентарных карточек, инвентарных книг, описей); технических паспортов и другой технической документации; документов на основные средства, сданные или принятые в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение и оформление.

Инвентаризация проводится по местам хранения материально ответственным лицам и оформляется инвентаризационной описью (форма № ИНВ-1).

Инвентаризация основных средств включает проверку:

- обоснованности включения активов в состав основных средств;
- наличия неиспользуемых вследствие непригодности к эксплуатации объектов основных средств;
- правильности оценки основных средств в балансе.

При определении обоснованности включения активов в состав основных средств учитываются особенности принятия к бухгалтерскому учету объектов недвижимости (зданий, сооружений, транспортных средств и др.). Объекты недвижимости, а также объекты, права собственности на которые не зарегистрированы в едином государственном реестре до момента регистрации, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» или на счете 01 «Основные средства» на специально открытом субсчете.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов, заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели. При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их,

комиссия включает в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Неиспользуемые объекты, выявленные при инвентаризации, фиксируются в отдельной описи с указанием даты ввода в эксплуатацию и причин, приведших к непригодности (порча, физический и моральный износ). Такие основные средства подлежат списанию с баланса организации.

По объектам основных средств, по которым выявлены отклонения фактического наличия от данных бухгалтерского учета, составляется сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств (форма № ИНВ-18), а также ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма № ИНВ-26).

При проверке правильности оценки основных средств в балансе и уточнении первоначальной стоимости объекта следует учитывать, что первоначальная стоимость основных средств может изменяться в случае их достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки. Поэтому в процессе инвентаризации должны подвергаться проверке все документы, которыми оформлены работы по восстановлению основных средств, в целях определения характера проведения капитальных работ (капитальные вложения или ремонт). Если инвентаризационной комиссией установлено, что работы капитального характера или частичная ликвидация основных средств не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения первоначальной стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях, а также произвести записи в учетных регистрах по изменению первоначальной стоимости. При изменении основного назначения объекта в результате его реконструкции или модернизации в опись вносится его наименование, соответствующее новому назначению.

При проверке *амортизационных отчислений* необходимо установить:

- случаи перевода объектов основных средств на консервацию на срок более 3 месяцев, а также случаи, когда объект находился в процессе восстановления свыше 12 месяцев. В этом периоде начисление амортизации по таким объектам приостанавливается, и в бух-

галтерской отчетности они отражаются в оценке, сложившейся на начало проведения работ по восстановлению и консервации;

- случаи начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств, стоимость которых не погашается.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете того месяца, в котором она была закончена. *Излишки* имущества, выявленные в ходе инвентаризации, необходимо поставить на учет по *текущей рыночной стоимости* на дату принятия имущества к бухгалтерскому учету следующей записью:

Дебет 01 «Основные средства» — приняты к учету ос-

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие до-
ходы» новные средства в оценке по рыночной стоимости.

Недостача основных средств относится на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по *остаточной стоимости*:

Дебет 02 «Амортизация ос-
новных средств» — списана сумма на-

Кредит 01 «Основные средст-
ва» субсчет «Выбытие основных
средств» недостающим основным
средствам

Дебет 94 «Недостачи и потери
от порчи ценностей» — списана остаточная
стоимость недостающих ос-

Кредит 01 «Основные средст-
ва», субсчет «Выбытие основных
средств» новных средств

Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, отражаются в учете записью:

Дебет 73 «Расчеты с персона-
лом по прочим операциям», суб-
счет 2 «Расчеты по возмещению
материального ущерба» — отражена задолжен-
ность работника по возме-
щению материального
ущерба

Кредит 94 «Недостачи и поте-
ри от порчи ценностей»

Удержание суммы недостачи из оплаты труда работников (при согласии работника либо по решению суда) организации отражается в учете записью:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — отражена удержанная из доходов работника

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» сумма недостачи в счет возмещения материального ущерба

При возникновении разницы между остаточной стоимостью недостающего объекта основных средств и суммой, присужденной к взысканию с виновного лица, в учете осуществляются следующие записи:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» — отражена разница между взысканной суммой материального ущерба и остаточной стоимостью недостающего объекта основных средств

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» — признан доход в отчетном периоде в размере разницы, соответствующей взысканной сумме.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Суммы недостач при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом, признаются прочими расходами и отражаются в учете записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списана остаточная стоимость недостающих основных средств.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Тема 3

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Цель настоящей темы — раскрыть состав нематериальных активов организации, рассмотреть условия принятия их к учету, порядок оценки и амортизации, правила отражения операций по поступлению и выбытию нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета, особенности их инвентаризации и учета ее результатов.

При изучении темы приобретаются навыки отнесения активов к нематериальным, их документального подтверждения, синтетического учета операций с нематериальными активами.

3.1. Состав нематериальных активов

Основопологающим документом нормативного регулирования операций с нематериальными активами организаций (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) является ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2007 не применяется в отношении:

- не давших положительного результата или не законченных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Расходы по этим работам должны учитываться в соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»;
- финансовых вложений, порядок учета которых установлен ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»;
- материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации. Интеллектуальные права не зависят от права собственности на материальный носитель (вещь), в котором выражены соответствующие результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации.

В соответствии с положением актив может быть принят к бухгалтерскому учету в качестве нематериального, если одновременно соблюдаются следующие критерии (условия):

- способность приносить организации экономические выгоды в будущем. Этот критерий применяется в отношении и коммерческих, и некоммерческих организаций. Для коммерческих организаций условие реализуется в случае, если объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации. В отношении некоммерческих организаций считается, что объект приносит выгоды при использовании в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;

- организация должна осуществлять контроль над объектом. Организация контролирует объект, когда имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также когда имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам. Право на получение экономических выгод должно быть обосновано наличием надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. Таковыми документами являются, в частности, патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора;

- возможность идентификации объекта от других активов посредством выделения или отделения;

- должен быть предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- фактическая (первоначальная) стоимость объекта должна быть достоверно определена, т. е. должны быть исчислены в денежном выражении расходы организации, связанные с приобретением или созданием актива, а также обеспечением условий для использования объекта в запланированных целях;

- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Только *единовременное* выполнение всех перечисленных выше условий позволяет организации отнести объект учета к нематериальным активам.

Какие же объекты учета относятся к нематериальным активам?

Согласно ПБУ 14/2007 к *нематериальным активам* относятся следующие объекты: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин и базы данных; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания. Перечень активов в стандарте является примерным и открытым.

К нематериальным активам следует относить лишь исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. Исключительность права заключается в возможности использования результатов интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации третьими лицами только с согласия правообладателя. Передаваться от одного лица к другому могут лишь имущественные права на такие объекты, а также материальные носители, в которых они выражены. В соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» результат выполненных организацией НИОКР для собственных нужд организации принимается на учет в качестве объекта нематериальных активов, если он соответствует всем перечисленным выше условиям. Изобретения, полезные и промышленные образцы являются объектами промышленной (производственной интеллектуальной) собственности. Патент удостоверяет приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца и исключительное право на их использование. Патентообладатель может уступить патент любому физическому или юридическому лицу по договору об уступке патента, который подлежит регистрации Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам и без регистрации считается недействительным. Аналогичны требования и к договору об уступке владельцем товарного знака в отношении всех или части товаров, для которых товарный знак зарегистрирован. Уступка исключи-

тельного права на товарный знак означает, что к приобретателю товарного знака переходят в полном объеме все права и ограничения, которые были у владельца.

Товарный знак и знак обслуживания — это обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических и физических лиц от однородных товаров и услуг других лиц. Средства индивидуализации юридического лица, продукции, выполненных работ, оказанных услуг приравниваются к результатам интеллектуальной деятельности.

Право на использование товарных знаков (а также изобретения, полезной модели, промышленного образца), защищенных патентом, может быть регламентировано и лицензионным договором, который подлежит регистрации в Патентном ведомстве и без регистрации считается недействительным. Лицензии, выдаваемые патентообладателем (лицензиаром) лицензиату, могут быть исключительными и неисключительными. *Исключительной* считается лицензия, когда лицензиату передается исключительное право на использование объекта промышленной собственности в пределах, оговоренных договором, с сохранением за лицензиаром права на его использование в части, не передаваемой лицензиату. Если же лицензиар, предоставляя лицензиату право на использование объекта промышленной собственности, сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом, то такая лицензия называется *неисключительной* и не является нематериальным активом.

Комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на товарный знак, знак обслуживания, может быть предоставлен другой стороне (пользователю) и по договору коммерческой концессии (или франчайзинга).

В бухгалтерском учете в составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации.

Деловая репутация организации — это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом при приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу), уплачиваемой покупателем, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату покупки. Эта разница может быть как положительной, так и отрицательной.

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Положительная деловая репутация имеет место, если выполняется следующее неравенство:

$$\begin{array}{ccc} \text{Цена продажи предприятия} & & \text{Балансовая стоимость} \\ (\text{договорная цена}) & > & \text{предприятия} \end{array}$$

Она учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта нематериальных активов на отдельном субсчете к счету 04 «Нематериальные активы». Принятие к учету суммы надбавки отражается записью по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с наличием факторов, негативно влияющих на восприятие потребителями и инвесторами деятельности данного предприятия. Такими негативными факторами могут быть, в частности, отсутствие постоянных покупателей, низкая репутация качества продукции, отсутствие навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, недостаточный уровень квалификации персонала и т. п. При наличии отрицательной деловой репутации соблюдается следующее неравенство:

$$\begin{array}{ccc} \text{Цена продажи предприятия} & & \text{Балансовая стоимость} \\ (\text{договорная цена}) & < & \text{предприятия} \end{array}$$

Отрицательная деловая репутация организации, возникающая при приобретении предприятия как имущественного комплекса, в полной сумме относится на финансовые результаты организации (на счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них. Не включаются в состав нематериальных активов расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации (организационные расходы). Они учитываются как прочие расходы

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке. При определении инвентарного объекта следует исходить из необходимости выполнения им определенных самостоятельных функций. В качестве единицы учета нематериальных активов может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрално-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология). В качестве отдельного инвентарного объекта учитывается и положительная деловая репутация.

3.2. Оценка нематериальных активов

Оценка нематериальных активов, как и другого имущества организации, для отражения в учете и отчетности производится в денежной форме.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости. *Фактической (первоначальной) стоимостью* нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях. Формирование фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов зависит от способа поступления объекта в организацию.

При приобретении нематериальных активов за плату под их фактической (первоначальной) стоимостью понимаются расходы на приобретение, произведенные организацией до момента передачи объекта в эксплуатацию.

Расходами на приобретение нематериального актива являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов (например, проценты по кредитам, начисленные до момента постановки на учет нематериального актива в случае, если актив относится к инвестиционным и др.).

Если при приобретении нематериальных активов возникают дополнительные расходы по приведению их в состояние, в котором они пригодны к использованию, то такие расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов (например, заработная плата сотрудников, начисление страховых взносов и пр.).

Расходы на приобретение нематериальных активов включаются в состав фактических расходов, даже если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа. В этом случае фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Помимо приобретения нематериальные активы могут быть созданы самой организацией.

При создании нематериальных активов самой организацией их фактическая (первоначальная) стоимость определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление. При создании нематериального актива к расходам кроме перечисленных выше также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-

исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;

- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

- страховые взносы;

- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Перечни расходов, включаемых в фактическую (первоначальную) стоимость объектов нематериальных активов, являются открытыми. Основным аргументом признания расходов является непосредственная связь с приобретением или созданием объекта нематериальных активов или с обеспечением условий, в которых объект нематериальных активов может использоваться в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ;

- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по *договору дарения*, определяется исходя из его рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтер-

скому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (т.е. на момент отражения нематериальных активов на счете 08).

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Если за нематериальные активы *предусмотрена оплата товарно-материальными ценностями*, то фактическая (первоначальная) стоимость принятых к учету активов определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче в обмен на нематериальный актив. Стоимость таких товаров (ценностей) устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить такую цену стоимость полученных организацией нематериальных активов определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

При получении объекта нематериальных активов *в качестве вклада в уставный (складочный) капитал* (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации их фактической (первоначальной) стоимостью признается денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации и подтвержденная независимым оценщиком для акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, **принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества** способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

Во всех случаях, когда нематериальные активы поступают в организацию со стороны, основанием поступления является договор уступки исключительных прав.

В отчетности (бухгалтерском балансе) нематериальные активы отражаются по *остаточной стоимости*, т. е. по первоначальной стоимости за вычетом начисленной суммы амортизационных отчислений на дату составления отчета.

3.3. Учет поступления нематериальных активов

Нематериальные активы относятся к внеоборотным активам, имеющим срок полезного использования, превышающий 12 месяцев. Учет затрат на приобретение нематериальных активов осуществляется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчета 5 «Приобретение нематериальных активов». Поступление нематериальных активов в организацию оформляется актом приема-передачи нематериальных активов. Форма акта аналогична акту приема-передачи основных средств.

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов предназначен счет 04 «Нематериальные активы». Счет активный, инвентарный. Сальдо всегда дебетовое. Аналитический учет по счету 04 ведется по каждому объекту нематериальных активов. Основным регистром аналитического учета для нематериальных активов является форма № НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов».

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по дебету счета 04 по фактической (первоначальной) стоимости следующей записью:

Дебет 04 «Нематериальные активы»	— на фактическую (первоначальную) стоимость объекта нематериальных активов
----------------------------------	--

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	
---	--

Поступление нематериальных активов в учете отражается следующим образом:

1. Вклад объектов нематериальных активов в уставный (складочный) капитал:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	— на стоимость, определяемую по договоренности сторон (согласованная стоимость)
---	---

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

2. Приобретение объектов нематериальных активов за плату:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	— на сумму фактических затрат на приобретение (без НДС)
---	---

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	— на сумму начисленного НДС, включенную в сумму фактических затрат
--	--

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)

Затраты организации по доведению объекта нематериальных активов до состояния, пригодного к эксплуатации, отражаются в учете записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»	— приняты к оплате счета поставщиков (подрядчиков) в связи с доведением объекта нематериальных
---	--

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» активов до состояния, пригодного к использованию по назначению

3. Создание организацией объектов нематериальных активов самостоятельно. Работы по созданию нематериальных активов относятся к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР). Затраты на их осуществление подлежат учету в порядке, установленном ПБУ 17/02. В период проведения работ все затраты первоначально отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Состав расходов по НИОКР определен в ПБУ 17/02 и в целом соответствует составу расходов, формирующих фактическую (первоначальную) стоимость созданных нематериальных активов, установленному ПБУ 14/2007.

Фактическая (первоначальная) стоимость соответствующего объекта нематериальных активов включает расходы на выполнение НИОКР и расходы, связанные с получением патента или свидетельства. В учете будут сделаны следующие записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»	—	отражены расходы на выполнение НИОКР
---	---	--------------------------------------

Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» — отражены расходы, связанные с получением патента или свидетельства

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Если организация создает программу для ЭВМ или базу данных, то исключительное авторское право на них не подлежит обязательной регистрации. Оно возникает в силу их создания. Суммы расходов, связанных с созданием компьютерной программы, формирующие его фактическую (первоначальную) стоимость, учитываются на субсчете 08-8 «Выполнение НИОКР».

4. Безвозмездное поступление объектов нематериальных активов:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» — на рыночную стоимость объекта на дату принятия к бухгалтерскому учету

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Права на объекты промышленной собственности и средства индивидуализации, предоставляемые лицензионным договором и договором коммерческой концессии, как правило, не переходят в собственность получателя. Нематериальный актив, предоставленный правообладателем в пользование другому лицу при сохранении первым исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации, с учета не списывается. Нематериальные активы, предоставленные в пользование, отражаются и амортизируются в учете у правообладателя (лицензиара) обособленно. При этом операции, связанные с предоставлением (или получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, отражаются в учете на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров. Отношения, возникающие

между сторонами по этим договорам, аналогичны отношениям при аренде имущества (кроме лизинга). В этих случаях объекты нематериальных активов учитываются лицензиатом (пользователем) на отдельном забалансовом счете «Нематериальные активы, принятые в аренду» в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

Бухгалтерский учет платежей за использование нематериальных активов зависит от условий оплаты, установленных в договоре. Возможны два варианта оплаты:

- оплата периодическими платежами (роялти) в течение всего срока использования нематериальных активов;
- уплата разового вознаграждения (паушального платежа).

Если оплата производится периодическими платежами, то они в полной сумме включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода.

Если платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности производятся в виде разового платежа, то они отражаются организацией-пользователем как расходы будущих периодов (по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов») и подлежат списанию в течение срока действия договора на счета учета производственных расходов.

3.4. Амортизация нематериальных активов и ее учет

Организация возмещает первоначальную стоимость нематериальных активов путем *амортизации*. Возмещение стоимости нематериальных активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений, признается расходами по обычным видам деятельности и включается в себестоимость продукции (работ, услуг). Организация возмещает расходы на нематериальные активы через амортизацию, даже если это был вклад в уставный (складочный) капитал или они получены безвозмездно.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно в течение всего срока их полезного использования. По вновь поступившим нематериальным активам аморти-

зационные отчисления следует начинать начислять с 1-го числа того месяца, который следует за месяцем, когда нематериальный актив был принят к бухгалтерскому учету. Так, если товарный знак или патент на изобретение приняты к учету в июле, то амортизационные отчисления надо начислять по этим объектам с августа.

Амортизационные отчисления начисляют до полного погашения стоимости объекта либо его выбытия с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Их прекращают начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или его списания с бухгалтерского учета.

По нематериальным активам амортизационные отчисления отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Состав нематериальных активов различается в зависимости от способа определения срока полезного использования. Под *сроком полезного использования* понимается выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив в целях получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации). Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Не по всем нематериальным активам срок полезного использования определяется исключительно при их принятии к бухгалтерскому учету. При признании нематериального актива организация устанавливает срок его полезного использования только в том случае, когда такой срок можно надежно определить. Срок полезного использования нематериального актива определяется исходя:

- из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок использования нематериальных активов указан в сопроводительном документе либо определен законодательно. Это относится к товарным знакам, патентам и свидетельствам. Так, товарные знаки и свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара используются в течение 10 лет. Следовательно, для этих нематериальных активов организация должна установить срок полезного использования именно 10 лет. Время действия патента на изобретение — 20 лет, патента на промышленный образец — 15 лет, на полезную модель — 10 лет. Следовательно, срок полезного использования, принятый организацией для патентов, и свидетельств на полезную модель должен соответствовать периоду их действия, установленному ГК РФ.

В случае продления срока действия патента или свидетельства первоначальную стоимость соответствующего объекта нематериальных активов следует увеличить на сумму произведенных при этом расходов. Соответственно необходимо увеличить срок полезного использования объекта.

По приобретенным исключительным правам на программы для ЭВМ и на базы данных срок использования устанавливается исходя из условий авторского договора. Причем срок полезного использования нематериального актива не должен превышать срок деятельности организации.

В случае если организация не может определить срок полезного использования нематериального актива исходя из изложенных условий, то такой актив является *нематериальным активом с неопределенным сроком полезного использования* и не амортизируется. В отношении таких активов организация должна ежегодно на начало отчетного года рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данных активов. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования нематериального актива и начинает начислять амортизацию выбранным способом.

На начало отчетного года организация должна ежегодно изначально установленные сроки полезного использования нематериальных активов проверять на необходимость их уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования должен быть соответственно изменен.

Установленные сроки полезного использования нематериальных активов организация должна отразить в своей учетной политике.

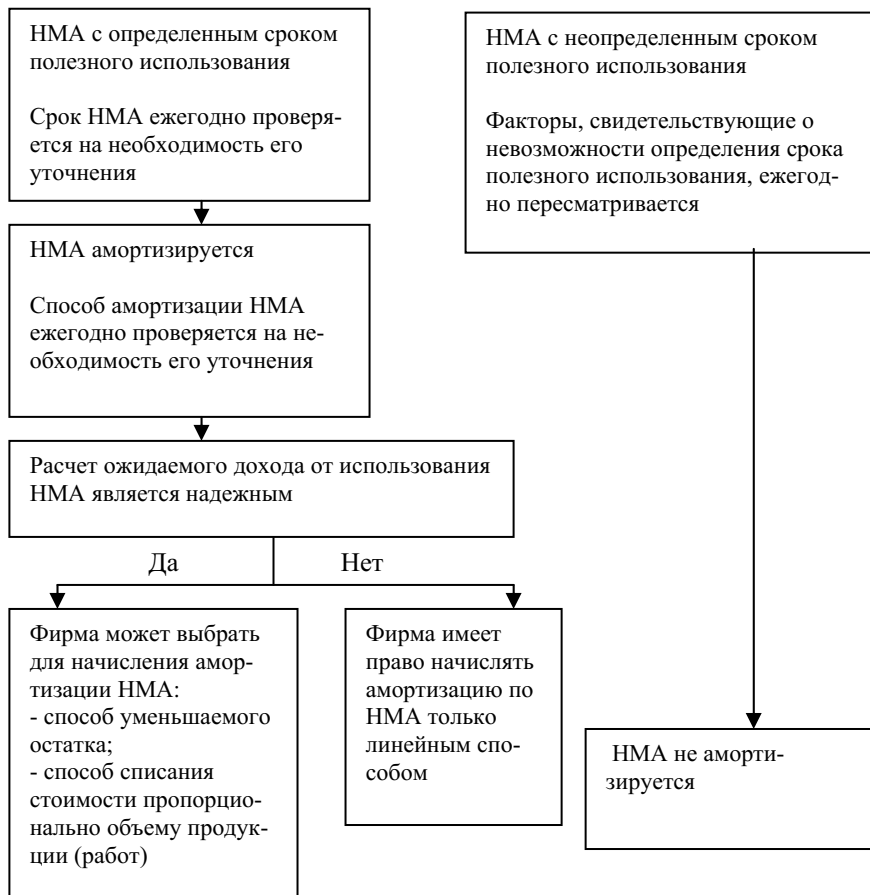
Таким образом, в зависимости от срока полезного использования все нематериальные активы подразделены на две группы:

- с определенным сроком полезного использования;
- с неопределенным сроком полезного использования.

Амортизацию начисляют только по нематериальным активам коммерческих организаций с определенным сроком полезного использования, по другой группе амортизацию не начисляют.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений производится одним из следующих способов: линейным, уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Выбор способа амортизации нематериального актива должен быть обоснован организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Если такой расчет не является надежным, размер амортизационных отчислений по нематериальному активу определяется линейным способом. Исключительно линейным способом амортизируется положительная деловая репутация. Правила выбора метода амортизации нематериального актива представлены на рисунке.

Организация должна ежегодно на начало отчетного года проверять способ определения амортизации нематериального актива на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Величина амортизационных отчислений рассчитывается по установленным формулам ежемесячно.



Правила выбора метода амортизации нематериального актива (НМА)

Если используется *линейный способ*, то ежемесячная сумма амортизационных отчислений (A_m) определяется следующим образом: фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов (C_n) или текущая рыночная стоимость (в случае переоценки нематериальных активов) ($C_в$) делится на количество месяцев срока полезного использования (n_m):

$$A_M = \frac{C_{n(в)}}{n_M}.$$

При применении линейного способа амортизационные отчисления равномерно в течение срока полезного использования актива списываются на расходы организации в фиксированной сумме. Этот способ рекомендуется применять в отношении тех объектов, доход от использования которых приблизительно одинаков в течение всего срока их использования.

При использовании *способа уменьшаемого остатка* ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости C_0 или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент K_y (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах (n_M^o):

$$A_M = C_0 \times \frac{K_y}{n_M^o}.$$

При этом способе накопленная сумма амортизационных отчислений за период эксплуатации будет меньше первоначальной стоимости нематериального актива. Разницу между накопленной амортизацией и первоначальной стоимостью актива можно отнести в полной сумме на затраты последнего отчетного месяца эксплуатации нематериального актива.

При *способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц (Q_M) и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива (Q_n):

$$A_m = \frac{Q_m \times C_n}{Q_n}.$$

Данный способ целесообразно применять для тех нематериальных активов, которые непосредственно используются при производстве определенной продукции (выполнении работ).

Накопление амортизационных отчислений осуществляется на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Счет 05 — пассивный, регулирующий. Сальдо всегда кредитовое, показывает начисленную сумму амортизационных отчислений за период использования нематериальных активов.

При этом суммы ежемесячно начисляемых амортизационных отчислений отражаются в учете следующими записями:

а) если объекты нематериальных активов непосредственно использованы при изготовлении данного продукта (работ, услуг):

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» — на сумму начисленных амортизационных отчислений по нематериальным активам, используемым в основном и вспомогательных производствах

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»

б) если нематериальные активы используются для общепроизводственных, общехозяйственных и других аналогичных нужд:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» — на сумму начисленных амортизационных отчислений по нематериальным активам, используемым для общепроизводственных, общехозяйственных нужд и при сбыте продукции

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»

Нематериальный актив, у которого стоимость полностью погашена и истек срок полезного использования, но который продолжает использоваться в организации для получения экономических выгод, с учета не списывается. Вместе с тем такая ситуация свидетельствует о необходимости пересмотреть срок полезного использования такого актива в рамках ежегодного уточнения сроков полезного использования нематериальных активов.

Сумма накопленных амортизационных отчислений по нематериальному активу списывается одновременно со списанием стоимости этого актива.

3.5. Учет списания нематериальных активов

Стоимость нематериального актива списывается в случае, если актив выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае:

- прекращения срока действия права у организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);
- прекращения использования вследствие морального износа;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи активов при их инвентаризации;
- в иных случаях.

Основанием для списания выбывших нематериальных активов являются акты передачи на их списание, протоколы собрания акционеров или участников простого товарищества.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в учете как финансовые результаты организации отчетного периода, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериального актива отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Обязательным является установление даты списания нематериального актива с учета. Указанная дата определяется исходя из утвержденных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов.

При выбытии нематериальных активов, по которым начислялась амортизация, в учете производятся следующие основные записи:

1. Списана первоначальная стоимость нематериального актива:

Дебет 04 «Нематериальные активы» субсчет «Выбытие нематериальных активов»	—	на первоначальную стоимость выбывающего нематериального актива
---	---	--

Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Собственные нематериальные активы»

2. Вся сумма накопленной за время использования объекта амортизации списывается в уменьшение его первоначальной стоимости:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»	—	на амортизированную стоимость списанных объектов нематериальных активов
---	---	---

Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов»

3. Остаточная стоимость объекта нематериальных активов учитывается как прочие расходы:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	—	на недоамортизированную стоимость списанных объектов нематериальных активов
--	---	---

Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов»

4. Сумма начисленной выручки от продажи объекта нематериальных активов отражается проводкой:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	—	на сумму выручки от уступки исключительного
---	---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» права

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена сумма НДС с выручки от продажи объекта нематериальных активов

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» вов

5 Сумма вклада в уставный (складочный) капитал другой организации в соответствии с учредительными документами:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» — отражена величина вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» другой организации

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражена передача объекта нематериальных активов в уставный капитал другой организации по стоимости вклада

Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов»

6. Расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, отражаются как прочие по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы».

7. Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем сопоставления суммарных дебетового и кредитового оборотов и списывается в конце месяца на счет 99 «Прибыли и убытки» следующими записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — прибыль от выбытия нематериальных активов

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — убыток от выбытия

Кредит 91 «Прочие доходы и нематериальных активов расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Переданные в пользование нематериальные активы правообладатель учитывает в составе нематериальных активов обособленно (на отдельном субсчете) и начисляет по ним амортизацию. С этой целью к счету 04 открываются следующие субсчета:

- «Собственные нематериальные активы»;
- «Нематериальные активы по договору концессии»;
- «Нематериальные активы по лицензионному договору» и др.

3.6. Переоценка нематериальных активов и учет ее результатов

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов возможно в случаях их переоценки и обесценения. Причем переоценивать нематериальные активы могут только коммерческие организации, некоммерческим организациям переоценивать активы запрещено. При этом остаточная стоимость активов пересчитывается по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка нематериальных активов. Так как в ПБУ 14/2007 не раскрыто понятие «активный рынок», организации следует определить его в учетной политике. При этом можно руководствоваться содержанием п. 8 МСФО 38 «Нематериальные активы», согласно которому под активным понимается рынок, на котором соблюдаются следующие условия:

- обращающиеся на рынке товары являются однородными;
- продавцы и покупатели, желающие совершить сделку, могут быть найдены в любое время;
- информация о ценах является публичной (общедоступной).

При принятии решения о переоценке нематериальных активов следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов может быть произведена как специалистом-оценщиком, так и работниками организации путем пересчета их остаточной стоимости. Иначе говоря, необходимо произвести пересчет фактической (первоначальной) стоимости (рыночной стоимости, если объекты переоценивались ранее) и суммы амортизации, начисленной за время использования нематериальных активов.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года и не включаются в аналогичные данные предыдущего отчетного года. Отметим, что порядок отражения результатов переоценки нематериальных активов аналогичен подходу к отражению результатов переоценки основных средств.

В общем виде сумма дооценки нематериальных активов зачисляется в добавочный капитал организации, а сумма уценки — на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отражение в учете результатов переоценки зависит от того, впервые или не впервые производится такая переоценка. Если переоценка производится впервые и результатом переоценки является дооценка, то сумма дооценки нематериальных активов относится на добавочный капитал следующей записью:

Дебет счета 04 «Нематериальные активы» — отражена сумма дооценки нематериальных активов

Кредит счета 83 «Добавочный капитал»

Определение суммы дооценки амортизации производится путем расчета коэффициента K по следующей формуле:

$$K = PC : ПС,$$

где PC — текущая рыночная стоимость объекта нематериальных активов;

$ПС$ — первоначальная стоимость объекта нематериальных активов до переоценки.

Скорректированная сумма амортизации определяется по формуле

$$A_{кор} = A \cdot K,$$

где $A_{кор}$ – сумма скорректированной амортизации;

A – сумма амортизации до корректировки;

K – коэффициент корректировки.

Сумма дооценки амортизации определяется следующим образом:

$$A_0 = A_{кор} - A.$$

Дооценка амортизации отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Если переоценка производится впервые и результатом переоценки нематериальных активов является уценка, то сумма уценки нематериальных активов относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) следующей записью:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	отражена сумма уценки нематериальных активов
---	---	--

Кредит счета 04 «Нематериальные активы»

При этом сумма уценки амортизации отражается записью:

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»	—	отражена сумма уценки амортизации нематериальных активов
---	---	--

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Если переоценка производится не впервые и в прошлом нематериальный актив был дооценен, то сумма дооценки отражается в учете так же, как и при переоценке впервые (т. е. с отнесением суммы дооценки на добавочный капитал).

Если переоценка производится не впервые и результатом переоценки является дооценка, а в прошлом он был уценен, то сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в раз-

мере прошлой уценки. Разница между величиной дооценки и величиной уценки в прошлые периоды относится на добавочный капитал. При этом выполняются следующие записи:

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»	—	на сумму дооценки, равную сумме прошлой уценки
Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»		

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	на сумму амортизации, равную корректировке при уценке
---	---	---

Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»	—	на сумму превышения дооценки над прошлой уценкой
Кредит счета 83 «Добавочный капитал»		

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»	—	корректировка суммы амортизации на сумму, превышающую будущую уценку
Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»		

Если переоценка производится не впервые и результатом является уценка ранее дооцененных нематериальных активов, то сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Уценка отражается следующим образом:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»	—	на сумму уценки, равной прошлой дооценке
-------------------------------------	---	--

Кредит счета 04 «Нематериальные активы»

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал»

— корректировка амортизации, связанная с уценкой в сумме, равной прошлой дооценке

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

— превышение уценки над суммой прошлой дооценки

Кредит счета 04 «Нематериальные активы»

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

— корректировка суммы амортизации на сумму превышения.

Если в прошлые периоды нематериальные активы уценивались, то в этом случае сумма уценки в учете отражается так, как если бы переоценка проводилась в первый раз (т. е. с отнесением суммы уценки на нераспределенную прибыль).

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации записью:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Помимо изменения стоимости нематериальных активов вследствие их переоценки в ПБУ 14/2007 предусмотрена возможность пересматривать фактическую (первоначальную) стоимость активов в случае их *обесценения*. При этом нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности.

Решение организации проводить такую проверку следует отразить в ее учетной политике. В международных стандартах финансовой отчетности вопрос обесценения активов регулируется стандартом МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», который описывает по-

рядок выявления случаев обесценения активов и подход к отражению обесценения активов в учете и отчетности. МСФО 36 представляет широкий перечень признаков, указывающих на возможное обесценение активов, при этом выделяются внешние и внутренние признаки.

О проявлении *внешних признаков возможного обесценения активов* можно говорить, если в течение отчетного периода произошло, например, значительное снижение рыночной стоимости актива при соблюдении нормальных условий его эксплуатации (характерным примером такой ситуации является общий спад в экономике страны) или существенные технологические, юридические или экономические изменения, отрицательно влияющие на положение организации.

К *внутренним признакам возможного обесценения активов* относится, в частности, моральное устаревание актива, изменение характера использования актива, которое негативно повлияло или повлияет на потоки денежных средств от актива или повреждение актива.

3.7. Особенности инвентаризации нематериальных активов и учет ее результатов

При проведении *инвентаризации* нематериальных активов осуществляется проверка:

- обоснованности включения актива в состав нематериальных активов при его принятии к бухгалтерскому учету;
- фактов неиспользования имеющихся объектов нематериальных активов при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- правильности и своевременности отражения нематериальных активов в балансе организации.

Идентификация актива как нематериального производится в соответствии с критериями, приведенными в ПБУ 14/2007. При этом проверяется наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности.

К таким документам относятся патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.

Как известно, в балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, поэтому при инвентаризации необходимо уточнить первоначальную стоимость и сумму амортизационных отчислений по каждому виду нематериальных активов. В части амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов необходимо проверить правильность определения месяца, с которого началось начисление амортизационных отчислений, а также срока полезного использования объекта; способа, указанного в учетной политике организации; порядка отражения в учете суммы амортизационных отчислений.

По результатам инвентаризации составляется инвентаризационная опись нематериальных активов (форма № ИНВ-1а).

Излишки нематериальных активов, выявленные при инвентаризации, принимаются на учет следующей записью:

Дебет 04 «Нематериальные активы»	— на рыночную стоимость нематериальных ак-
----------------------------------	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	тивов
--	-------

Недостача объектов нематериальных активов отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»	— на сумму начисленных амортизационных от-
---	--

Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов»	числений по недостающим нематериальным активам
---	--

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— на остаточную стоимость недостающих объектов нематериальных активов
--	---

Кредит 04 «Нематериальные активы», субсчет «Выбытие нематериальных активов»	
---	--

Если в результате инвентаризации выявлено, что объект не используется и не предусматривается его использование в дальнейшем, то организация должна решить вопрос о его продаже или списании.

Тема 4

УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Целью данной темы является: приобретение знаний о составе материально-производственных запасов и, в частности, материалов, используемых для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, о способах оценки материалов при их поступлении в организацию и отпуске в производство; изучение методики учета поступления материалов, их выбытия по различным причинам, в том числе при продаже, а также особенностей учета резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

В результате изучения темы приобретаются навыки методологического подхода к оценке материалов, выбора способа отражения в учете операций, связанных с движением материалов в организации.

4.1. Состав материально-производственных запасов и классификация материалов

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации установлены ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». К бухгалтерскому учету в качестве *материально-производственных запасов принимаются* активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Таким образом, к материально-производственным запасам относятся материалы, готовая продукция, товары.

Материалы являются одной из составных частей оборотных активов организации, целиком потребляемых в производственном

процессе и полностью переносящих свою стоимость на стоимость производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Готовая продукция — часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора.

Товары — часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

Данная тема посвящена вопросам учета лишь одного вида материально-производственных запасов, а именно *материалов*.

По функциональной роли и назначению в процессе производства материалы можно подразделить:

- на сырье и материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;
- топливо;
- тару и тарные материалы;
- запасные части;
- прочие материалы;
- материалы, переданные в переработку на сторону;
- строительные материалы;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- специальную оснастку и специальную одежду на складе;
- специальную оснастку и специальную одежду в эксплуатации.

Такая классификация материалов называется *экономической*. Она положена в основу открытия субсчетов к счету 10 «Материалы».

Для правильной организации учета материалов на предприятиях разрабатывается систематический перечень потребляемых материалов (номенклатура материалов) с подразделением их по видам, сортам, маркам, типоразмерам. Такая классификация называется *технической*. При ее разработке каждому наименованию, сорту, размеру материалов присваивают номенклатурный номер — числовое обозначение, заменяющее полную характеристику материала.

Номенклатурные номера обычно бывают семи-, восьмизначными. Первые два знака — номер синтетического счета, третий — субсчета, один или два следующих — группа материалов, остальные — порядковый номер в группе, различные характеристики материалов. Если в номенклатуре проставлена учетная цена каждого из материалов, то она называется *номенклатура-ценник*. При выписке каждого документа по движению материалов наряду с названием материалов указывается и его номенклатурный номер.

4.2. Оценка материалов, принимаемых к бухгалтерскому учету

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету *по фактической себестоимости*. ПБУ 5/01 раскрывает понятие «фактическая себестоимость» применительно к разным способам поступления материалов в организацию (см. рисунок).

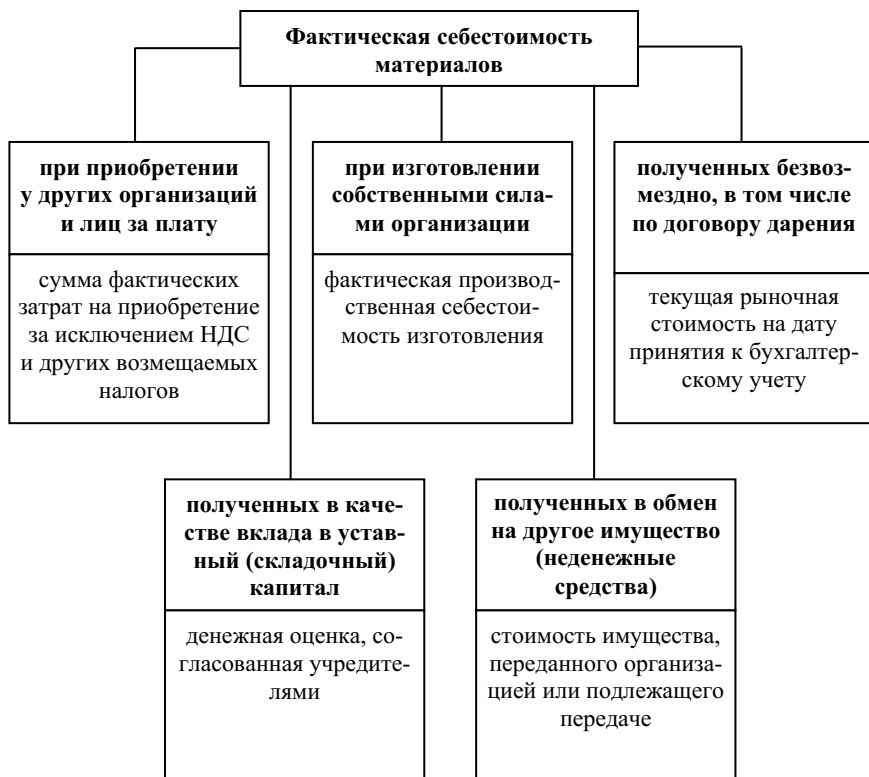
Под фактической себестоимостью материалов, *приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Структура фактической себестоимости включает три составляющие:

- суммы, уплачиваемые поставщикам по договору;
- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы на доведение материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

В перечень расходов, включаемых в состав транспортно-заготовительных, входят:

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные, консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей;
- комиссионные вознаграждения посредническим организациям;
- таможенные пошлины и сборы;
- суммы, уплачиваемые транспортным организациям за перевозку груза;
- расходы на погрузку материалов в транспортные средства;



Виды фактической себестоимости материалов

- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на пристанях и т. д.;
- расходы на содержание специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок;
- расходы на командировки, связанные с непосредственным заготовлением материалов;
- расходы на содержание заготовительно-складского аппарата организации;

- стоимость потерь в пути поставленных материалов в пределах норм естественной убыли;
- иные расходы, непосредственно связанные с процессом приобретения и заготовления материалов.

Порядок учета процентов по заемным средствам, привлеченным для приобретения материалов, установлен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Если организация использует полученные займы и кредиты для предварительной оплаты материалов, то она должна учитывать дебиторскую задолженность, увеличенную на расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов. При поступлении материалов в организацию дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, учитываются в бухгалтерском учете в качестве прочих расходов организации-заемщика.

Материалы, *произведенные* в организации *собственными силами*, оцениваются по фактической себестоимости их изготовления, т. е. исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материалов, *полученных в счет вклада в уставный (складочный) капитал* организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации. Для акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью для оценки материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал, необходимо привлекать независимого оценщика.

Затраты организации на доставку материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал, включаются в их фактическую себестоимость.

Фактическая себестоимость материалов, *полученных* организацией *безвозмездно*, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость материалов, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств *неденежными средствами*, определяется исходя из стоимости имущества, переданного организацией или подлежащего передаче, которая в

свою очередь устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичного имущества.

4.3. Учет НДС по приобретенным материальным ценностям

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Счет 19 — активный, счет расчетов. К счету 19, как правило, открываются следующие субсчета: «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»; «Налог на добавленную стоимость по работам (услугам) производственного характера»; «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»; «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» и другие.

НДС на приобретаемые материалы, используемые для производственных целей, не относится на издержки производства и обращения и подлежит возмещению (зачету) в расчетах организации с бюджетом¹.

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчета 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» отражаются суммы налога по приобретенным материальным ресурсам. При этом выполняются проводки:

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» — на сумму НДС по приобретенным материалам

¹ Исключение составляют организации, продукция (работы, услуги) которых освобождены от НДС.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

С кредита счета 19 осуществляется списание засчитываемых сумм налога по мере наступления соответствующих оснований следующей записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — возмещение НДС, уплаченного поставщикам

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

К бухгалтерскому учету импортные материалы также принимаются по фактической себестоимости, включая таможенную пошлину, таможенные сборы за таможенное оформление и другие платежи, уплачиваемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

НДС на ввозимый товар начисляется следующим образом:

$$\text{НДС} = (\text{таможенная стоимость} + \text{сумма акциза} + \text{сумма таможенной пошлины}) \times \text{Ставка НДС}.$$

Налоговые вычеты по НДС, уплаченному при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, производятся на основании документов, подтверждающих принятие на учет импортных товаров при наличии сопроводительных документов, при условии что операции по реализации импортных товаров являются объектами налогообложения НДС.

В случае использования материалов на *непроизводственные нужды* сумма НДС, ранее учтенная по дебету счета 19, не подлежит списанию в дебет счета 68, а учитывается как прочие расходы. В учете эта операция отражается следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — сумма НДС, относящаяся к материалам, списанным на непроизводст-

Кредит 19 «Налог на добав- ленную стоимость по приобретен- ным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по при- обретенным материально- производственным запасам»

4.4. Аналитический учет материалов

Аналитический учет ведется по местам хранения (материально ответственными лицами, в разрезе видов материалов с отражением количества и стоимости по каждому виду). Для хранения матери- альных запасов в организациях создаются центральные склады, ко- торые находятся в ведении непосредственно руководителя органи- зации или службы снабжения и сбыта, и склады (кладовые) цехов и других подразделений организации. Для материалов открытого хра- нения оборудуются специально приспособленные площадки.

На складах материальные запасы размещаются по секциям, а внутри них — по группам, типо- и сорторазмерам на стеллажах, пол- ках, ячейках, в ящиках, контейнерах, мешках и другой таре и в шта- белях. Размещение материальных запасов должно обеспечивать их надлежащее хранение, быстрый поиск, отпуск и проверку наличия.

К месту хранения материальных запасов, как правило, прикре- пляется ярлык, а на ячейках (ящиках) делаются надписи с указанием наименования материала, его отличительных признаков (марка, ар- тикул, размер, сорт и т. п.), номенклатурного номера, единицы изме- рения и цены.

Прием, хранение, отпуск и учет материальных запасов по каж- дому складу возлагаются на соответствующих должностных лиц (заведующий складом, кладовщик и др.), которые несут ответствен- ность за правильный прием, отпуск, учет и сохранность вверенных им запасов, а также за правильное и своевременное оформление операций по приему и отпуску. С указанными должностными лица- ми заключаются договоры о полной материальной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Материально ответственные лица могут освобождаться от занимаемых должностей только после сплошной инвентаризации числящихся за ними товарно-материальных запасов и передачи их другому материально ответственному лицу по акту.

На склады материалы принимаются в фактически поступивших количествах. Выявленные при приемке отклонения по количеству и качеству материалов оформляются актом для предъявления претензий поставщику. Выбор единицы учета материалов организация осуществляет самостоятельно и обязана зафиксировать его в приказе об учетной политике.

Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций по движению материалов производится на основании первичных документов по учету материалов. Данные документы могут быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации по учету материалов, утвержденных постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а. К ним относятся формы:

№ М-2 и М-2а «Доверенность»;

№ М-4 «Приходный ордер»;

№ М-7 «Акт о приемке материалов»;

№ М-8 «Лимитно-заборная карта»;

№ М-11 «Требование-накладная»;

№ М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону»;

№ М-17 «Карточка учета материалов»;

№ М-35 «Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений».

Основанием для записей в бухгалтерском учете служит «Приходный ордер» (форма № М-4), составляемый материально ответственным лицом на основании товарно-сопроводительных документов поставщика (товарно-транспортная накладная, счет-фактура и т. д.), или «Акт о приемке материалов» (форма № М-7), составляемый при принятии к учету материалов, поступивших без товарно-сопроводительных документов, а также при наличии расхождений в количестве (ассортименте, качестве) фактического поступления материалов с сопровождающими документами.

Учет материальных запасов, находящихся на хранении в складах организации и подразделений, ведется на карточках складского учета по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам материальных ценностей (сортовой учет). При автоматизации учетных работ указанная выше информация формируется на магнитных (электронных) носителях средств вычислительной техники.

На складах ведется количественный сортовой учет материальных запасов в установленных единицах измерения, с указанием цены и количества.

Карточки складского учета открываются на календарный год службой снабжения (снабженческо-сбытовой) организации. При этом заполняются реквизиты, предусмотренные в карточках: номер склада, полное наименование материальных ценностей, сорт, артикул, марка, размер, номенклатурный номер, единица измерения, учетная цена, год и другие реквизиты. На каждый номенклатурный номер материала открывается отдельная карточка. Карточки складского учета регистрируются бухгалтерской службой организации в специальном реестре (книге), а при механизированной обработке — на соответствующем машинном носителе. При регистрации на карточке ставится номер карточки и виза работника бухгалтерской службы. В полученных карточках складского учета заведующий складом заполняет реквизиты, характеризующие места хранения материальных ценностей (стеллаж, полка, ячейка и т.п.).

В карточках складского учета организации проставляются учетные цены материальных запасов, хранящихся на складах (в кладовых) организации и подразделений. В случаях изменения учетных цен на карточках делаются дополнительные записи с указанием новой цены и временем ее действия.

Аналитический учет движения материалов (количественный и суммовой учет) ведется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом в разрезе каждого склада, подразделения, других мест хранения материалов, а внутри них — в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов, субсчетов и синтетических счетов бухгалтерского учета.

Применяются два варианта учета материалов с использованием оборотных ведомостей:

а) в бухгалтерской службе ведутся карточки количественно-суммового учета, которые открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. В карточках отражается движение материалов (приход, расход) на основании первичных учетных документов (приходных, расходных, на внутренние перемещения), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями. В карточках ежемесячно выводятся обороты за месяц и остатки на начало следующего месяца. На основании карточек ежемесячно составляются оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению.

На основе оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, в которую переносятся итоги оборотных ведомостей складов и подразделений по группам, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом. Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов;

б) карточки аналитического учета в бухгалтерской службе не ведутся, все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость.

Сальдовый метод учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов. Учет движения материалов ведется в разрезе групп, субсчетов и балансовых счетов материалов бухгалтерской службой только в денежном выражении, определяемом исходя, как правило, из учетных цен. Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов.

Количественные остатки материалов на первое число каждого месяца на основании выверенных карточек (книг) складского учета по каждому номенклатурному номеру переносятся в сальдовую ведомость (или сальдовую книгу). Остатки материалов, записанных в

сальдовой ведомости, таксируются по каждому номенклатурному номеру. Суммы остатков записываются в следующей графе сальдовой ведомости. Затем выводятся суммовые итоги остатков по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу (подразделению) в целом.

На основании указанных сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость, в которую переносятся итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений (мест хранения) по группам материалов, по субсчетам и т. д. Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Учет движения материальных запасов (приход, расход, остаток) на складе ведется непосредственно материально ответственным лицом.

После полного заполнения карточки для последующих записей движения материальных запасов открывается второй лист той же карточки и последующие листы. Листы карточки нумеруются и брошюруются (скрепляются).

На основании оформленных в установленном порядке и исполненных первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных, товарно-транспортных накладных, других приходных и расходных документов) заведующий складом (кладовщик) делает записи в карточках складского учета с указанием даты совершения операции, наименования и номера документа и краткого содержания операции (от кого получено, кому отпущено, для какой цели).

В карточках каждая операция, отраженная в том или ином первичном документе, записывается отдельно. При совершении в один день нескольких одинаковых (однородных) операций (по нескольким документам) может быть сделана одна запись с отражением общего количества по этим документам. В этом случае в содержании такой записи перечисляются номера всех документов или составляется их реестр.

Записи в карточках складского учета делаются в день совершения операций и ежедневно выводятся остатки (при наличии операций).

Разноска из лимитно-заборных карт в карточки складского учета данных об отпуске материалов может производиться по мере за-

крытия карт, но не позднее последнего числа месяца. В конце месяца в карточках выводятся итоги оборотов по приходу и расходу и остаток.

Работники бухгалтерской службы организации, ведущие учет материальных запасов, обязаны систематически, в установленные организацией сроки, но не реже одного раза в месяц осуществлять непосредственно на складах в присутствии заведующего складом проверку своевременности и правильности оформления первичных документов по складским операциям, записей (разносок) операций в карточках складского учета, а также полноты и своевременности сдачи исполненных документов в бухгалтерскую службу организации.

При ведении в бухгалтерской службе сальдового метода учета материалов работник бухгалтерской службы сверяет все записи в карточках складского учета с первичными документами и подтверждает своей подписью правильность выведения остатков в карточках. Сверка карточек с документами и подтверждение операций подписью проверяющего могут производиться также в случаях, когда в бухгалтерской службе учет материалов ведется с использованием оборотных ведомостей.

При ведении карточек учета в бухгалтерской службе организации (первый вариант оборотного метода) сверяются карточки бухгалтерской службы со складскими карточками.

Периодически в сроки, установленные в организации графиком документооборота, заведующие складами обязаны сдавать, а работники бухгалтерской службы или иного подразделения организации (например, вычислительного центра) – принимать от них все первичные учетные документы, прошедшие (исполненные) по складам за соответствующий период.

Прием-сдача первичных учетных документов оформляется, как правило, составлением реестра, на котором работник бухгалтерской службы расписывается в получении документов.

Сдача складом лимитно-заборных карт производится после использования лимита. В начале месяца должны быть сданы все карты за прошлый месяц независимо от использования лимита. До сдачи лимитно-заборных карт их данные выверяются с цеховыми экземп-

лярами карт (при ведении карт в двух экземплярах). Выверка подтверждается подписями заведующего складом и ответственного работника подразделения организации, получавшего материалы.

О результатах произведенных на складах (в кладовых) проверок и выявленных недостатках и нарушениях, а также принятых мерах работники бухгалтерской службы, проводившие проверки, докладывают главному бухгалтеру организации. Если при выборочной проверке склада были выявлены недостачи, порча, излишки, они оформляются актом, на основании которого излишки приносятся, а недостачи и потери от порчи списываются с одновременным учетом их стоимости по счету "Недостачи и потери от порчи ценностей".

По истечении календарного года на карточках складского учета выводятся остатки на 1 января следующего года, которые переносятся во вновь открытые карточки на следующий год, а карточки истекшего года закрываются, брошюруются и сдаются в архив организации.

На складах вместо карточек складского учета допускается ведение учета в книгах складского учета, где на каждый номенклатурный номер открывается лицевой счет. Лицевые счета нумеруются в том же порядке, что и карточки. Для каждого лицевого счета выделяется страница (лист) или необходимое количество листов. В каждом лицевом счете предусматриваются и заполняются реквизиты, указанные в карточках складского учета. В начале или в конце книги помещается оглавление лицевых счетов с указанием номеров лицевых счетов, наименований материальных ценностей с их отличительными признаками и количества листов в книге. Книги складского учета должны быть пронумерованы и прошнурованы. Количество листов в книге заверяется подписью главного бухгалтера и печатью. Книги складского учета регистрируются в бухгалтерской службе организации, о чем делается запись в книге с указанием номера по реестру.

При автоматизированном учете материалов, т. е. обработке первичных учетных документов с использованием средств вычислительной техники, все необходимые для учета и контроля регистры бухгалтерского учета составляются при помощи средств вычисли-

тельной техники. В ведомостях отражаются обороты и остатки по каждому номенклатурному номеру материалов по количеству и сумме. Ведомости составляются в двух экземплярах — для бухгалтерской службы и склада (подразделения).

Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование необходимых регистров бухгалтерского учета материалов, основными из которых могут быть:

- оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути;
- оборотная ведомость движения материалов, по которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурованные поставки).

4.5. Учет поступления материалов

Синтетический учет материалов ведется на счете 10 «Материалы». Счет 10 предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и других ценностей организации. Счет 10 — активный, инвентарный. По дебету счета 10 отражается принятие к учету поступивших в организацию материалов, по его кредиту отражается выбытие материалов в связи с отпуском их на производственные нужды, для управленческих нужд организации, продаж и другими случаями списания. Сальдо по счету 10 — всегда дебетовое, показывает величину материальных запасов на складе организации. К счету 10 могут быть открыты следующие субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;

- 10-6 «Прочие материалы»;
- 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10-8 «Строительные материалы»;
- 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;
- 10-12 «Малоценные основные средства стоимостью не более 20 000 руб. за единицу».

Для ведения учета материалов, не принадлежащих организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, предусматриваются забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку» и др.

Учет поступления материалов может быть организован в основном двумя способами:

- 1) с применением только счета 10 «Материалы» и формированием непосредственно на нем фактической себестоимости приобретенных материалов;
- 2) с применением помимо счета 10 «Материалы» счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Рассмотрим каждый из способов поступления материалов.

1-й способ. Фактические расходы по заготовлению материалов отражаются по дебету счета 10 «Материалы» следующими записями:

Дебет 10 «Материалы»	—	на покупную стоимость материалов (основание: накладная и счет-фактура поставщика) без НДС
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» — на сумму НДС, указанную в документах

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Аналогичными записями отражаются:

- транспортные расходы по приобретению материалов на основании счета-фактуры транспортной организации;

- расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов на основании счета-фактуры посредника.

При начислении процентов за кредиты и займы, полученные для приобретения материалов, выполняется следующая учетная запись:

Дебет 10 «Материалы» — на сумму начисленных процентов за кредиты и займы, использованные на закупку материалов до принятия их к бухгалтерскому учету.

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

При поступлении материалов в качестве вклада в уставный капитал организации или безвозмездно выполняются следующие учетные записи:

Дебет 10 «Материалы» — на сумму вклада в уставный (складочный) капитал организации учредителями (участниками)

Кредит 75 «Расчеты с учредителями»

Дебет 10 «Материалы» — на стоимость безвозмездно поступивших материалов по рыночной стоимости.

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

При отпуске безвозмездно полученных материалов в производство производятся записи:

Дебет 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. — отражен отпуск материалов на нужды производства и прочие нужды.

Кредит 10 «Материалы»

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления» — отражены доходы текущего периода в доле израсходованных материалов, полученных ранее безвозмездно.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Изготовление материалов собственными силами для нужд организации отражается в учете записью:

Дебет 10 «Материалы» — на сумму фактических затрат при изготовлении собственными силами организации.

Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.

Передача на склад материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств отражается в учете записью:

Дебет 10 «Материалы» — рыночная стоимость материалов, полученных от разборки списанных объектов основных средств (признаются прочими доходами).

Поступление материалов по другим причинам отражается следующими записями:

Дебет 10 «Материалы» — возврат неиспользованных материалов, ранее отпущенных на производство продукции, выполнение работ

Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 44 «Расходы на продажу»

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 28 «Брак в производстве»

— отражен возврат материалов, ранее отнесенных на общепроизводственные и общехозяйственные нужды или на затраты обслуживающих производств и хозяйств

— отражен возврат материалов, ранее списанных в составе расходов на продажу

— стоимость материалов, принятых как неисправимый брак.

При получении материалов по договору мены обмен может быть признан сторонами равноценным или неравноценным. При этом равноценность обмена не означает, что стоимость активов, переданных организацией, и стоимость полученных взамен материалов идентичны: они могут различаться. Если обмен признается неравноценным, сторона, передающая имущество, цена которого ниже цены материалов, предоставляемых в обмен, обязана оплатить разницу в ценах. Отражение в учете операций по обмену зависит от момента перехода права собственности.

1. Право собственности переходит к сторонам одновременно после исполнения ими обязательств по передаче активов. В этом случае получение материалов отражается следующими записями:

Дебет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

— в оценке, определенной исходя из стоимости переданного имущества (равна продажной стоимости отпущенных активов)

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— отгрузка продукции (либо запасов) в оценке ис-

Кредит 90 «Продажи» (91 «Прочие доходы и расходы»)

Кредит 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

ходя из цены, по которой поступившие материалы обычно покупаются

— списание материалов в учтенной сумме

— принятие к учету материалов в той же оценке

— зачет взаимных требований — при несовпадении сумм разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» как вне-реализационный расход (доход)

2. Право собственности на обмениваемые активы переходит к сторонам в момент передачи имущества покупателю:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи» (91 «Прочие доходы и расходы»)

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— стоимость материалов в оценке, по которой организация обычно продает оцениваемые ценности

— по стоимости исходя из цены, по которой поступившие в организацию материалы обычно ею покупаются

— зачет взаимных требований — при несовпадении сумм разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» как вне-реализационный расход (доход).

Таким образом, по дебету счета 10 формируется фактическая себестоимость материалов при их заготовлении и поступлении в организацию.

2-й способ. Условием применения этого способа является оценка материалов в текущем бухгалтерском учете по учетным ценам. Организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать принципы формирования учетной цены.

В соответствии с учетной политикой организация может применять при оценке материалов следующие виды учетных цен: договорные цены; планово-расчетные цены, фактическую себестоимость материалов по данным предыдущего периода (месяца, квартала или года), средние цены группы.

Договорная цена — это цена поставки материалов согласно счету-фактуре поставщика.

Планово-расчетная цена — это цена материалов, которая разрабатывается и утверждается организацией, как правило, в номенклатуре-ценнике применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов.

Фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца (квартала, года) — это цена, принятая организацией на основе данных о стоимости остатков материалов соответственно на конец предыдущего месяца, квартала или года.

Средняя цена группы — это разновидность планово-расчетной цены, которая утверждается организацией по укрупненной номенклатуре материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах.

Учетные цены на материалы в течение отчетного года, как правило, не меняются.

При таком способе учет на счете 10 ведется по учетным ценам. Формирование фактической себестоимости поступивших материалов осуществляется по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». При этом запись по дебету счета 15 делается при поступлении в организацию расчетных документов от поставщика независимо от момента поступления самих материалов.

Счет 15 — активный, калькуляционный. При поступлении материалов делаются следующие записи:

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — на покупную стоимость материалов на основании расчетных документов поставщика (без НДС)

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» — на сумму НДС, указанную в документах

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — на сумму транспортных расходов по приобретению материалов на основании счета-фактуры транспортной организации (без НДС)

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» — на сумму НДС, указанную в документах

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — на сумму расходов по оплате услуг посреднической организации по

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

приобретению материалов на основании счета-фактуры посредника (без НДС)

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

— на сумму НДС, указанную в документах

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

— на сумму процентов, начисленных по кредитам на приобретение материалов до принятия их к бухгалтерскому учету.

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

Принятие к учету фактически поступивших материалов в течение отчетного периода отражается по учетным ценам записью:

Дебет 10 «Материалы»

— оприходованы материалы по учетным ценам.

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Таким образом, по дебету счета 15 формируется информация о фактической себестоимости материалов, а по кредиту — информация об их учетной цене. Разница между фактической себестоимостью приобретенных материалов и их учетной ценой в конце отчетного месяца списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» записями:

Дебет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

— списано превышение фактической себестоимости

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей по учетной цене»

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — списано превышение учетной цены материалов над фактической их себестоимостью.

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — активный или пассивный, регулирующий, контрарно-дополнительный. Счет 16 предназначен для обобщения информации о разнице в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах. Накопленная на счете 16 разница в стоимости приобретенных материалов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списывается (сторнируется при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Отклонения в стоимости материалов по отдельным видам или группам взаимозаменяемых материалов списываются пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения на начало месяца и текущих отклонений за месяц к сумме остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов в течение месяца по учетной стоимости:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу» и др. — списаны отклонения в стоимости материалов на соответствующие счета, по которым был отражен расход материалов по учетным ценам при положительной разнице (сторно — при отрицательной разнице).

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

В качестве отклонений могут также учитываться транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), не включенные в цену поставщика, или другие расходы, связанные с приобретением материалов. В учетной политике в случае применения организацией счетов 15 и 16 должны быть указаны расходы по приобретению материалов, учитываемые как отклонения.

ТЗР, выполненные сторонними организациями, принимаются к учету одним из способов:

- относятся на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- относятся на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- включаются в фактическую себестоимость материала (при любых способах их приобретения, в том числе присоединяются к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов).

Способ учета ТЗР устанавливается организацией в учетной политике в зависимости от специфики заготовки материалов. Первый и второй способы используются, когда не поддается учету прямое распределение ТЗР по группам взаимозаменяемых материалов. По окончании месяца сумма ТЗР, накопленная на счете 15 или субсчете счета 10, распределяется на списанные материалы и материалы, оставшиеся в запасах.

Третий способ применяется, если по первичным документам можно установить, к каким материалам относятся ТЗР.

Запасы, поступившие на склад, расчетные документы на которые от поставщика не получены, называются *неотфактурованными поставками*. Если оплаченные запасы отгружены поставщиком и право собственности на них перешло к покупателю, но запасы не поступили на отчетную дату на склад организации, то они рассматриваются как запасы, находящиеся в пути.

Материалы, поступившие от поставщиков и отвечающие требованиям ПБУ 10/99 «Расходы организации» о признании расходов, принимаются на учет (дебет 10, кредит 60 или дебет 15, кредит 60) независимо от того, когда они поступили в организацию — до или после получения расчетных документов поставщика. При этом материалы, поступившие в организацию ранее получения расчетных документов и не отвечающие требованиям ПБУ 10/99, подлежат

учету на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Неотфактурованные поставки оформляются актом о приемке материалов (форма № М-7) и приходуются в зависимости от учетной политики:

- по учетным ценам, если они предусмотрены учетной политикой организации;
- по рыночным ценам, если организация использует в учете в качестве учетной цены фактическую себестоимость материалов.

После получения расчетных документов по неотфактурованным материалам корректируется их учетная стоимость, уточняются расчеты с поставщиком. Отклонения от учетной стоимости материалов по неотфактурованным поставкам списываются в месяце, в котором поступили соответствующие расчетные документы.

Возможны следующие ситуации в зависимости от срока поступления расчетных документов на неотфактурованные поставки:

- расчетные документы получены в том же месяце либо в следующем до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по приходу материалов. Материалы учитываются в общеустановленном в данной организации порядке;
- если документы поступили в следующем отчетном году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то отклонения списываются как прибыль (убыток) прошлых лет на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом расчетов. При этом учетная стоимость материальных запасов не меняется. При уменьшении стоимости оприходованных материалов отклонение учитывается как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	— на сумму отклонений (без НДС)
--	---------------------------------

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	— на соответствующую сумму НДС способом «красное сторно»
--	--

При увеличении стоимости оприходованных материалов отклонение учитывается как убыток прошлых лет, выявленный в отчетном году:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — на сумму отклонения (без НДС)

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — на соответствующую сумму НДС

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

В настоящее время действует принципиально новый порядок списания транспортно-заготовительных расходов: транспортно-заготовительные расходы могут в конце отчетного периода сразу списываться на счета учета затрат или продаж (прочих расходов).

Такой порядок учета транспортно-заготовительных расходов может применяться только в том случае, если величина данных расходов не превышает 10% учетной стоимости материалов. Предприятие в учетной политике должно указать, какой способ списания транспортно-заготовительных расходов будет применяться. В силу того, что положения учетной политики в течение одного отчетного года не могут быть изменены, в бухгалтерском учете следует применять только один из способов списания транспортно-заготовительных расходов. Если в течение года доля транспортно-заготовительных расходов увеличилась и превысила 10% учетной цены, то применять способ полного списания транспортно-заготовительных расходов нельзя. В этом случае предприятие должно распределить сумму транспортно-заготовительных расходов с начала года между материалами, числящимися на складе, отпущенными в производство, реализованными или списанными по иным причинам.

4.6. Оценка материалов при отпуске их в производство

При отпуске материалов в производство или выбытии материалов организация оценивает их одним из следующих методов:

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

Метод оценки материалов, который организация планирует использовать при списании материалов в производство, она должна закрепить в учетной политике в целях бухгалтерского учета. Организация в течение отчетного года может применять один метод оценки по каждой группе (виду) материалов.

Метод оценки по себестоимости каждой единицы материалов устанавливается, как правило, в отношении материальных запасов, используемых организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), и материалов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Метод средней себестоимости предполагает списание материальных запасов по средней себестоимости их приобретения:

$$\overline{C}_c = Z_c \times \overline{Ц}_c,$$

где $\overline{C}_c$ — средняя себестоимость списанных материалов (руб.);

Z_c — количество материалов, списанных в отчетном периоде (ед.);

$\overline{Ц}_c$ — средняя цена единицы материалов (руб.).

В свою очередь средняя цена единицы материалов рассчитывается по формуле

$$\overline{Ц}_c = (C_n + C_n) : (Z_n + Z_n),$$

где C_n — себестоимость остатка материалов на начало отчетного периода (руб.);

C_n — себестоимость материалов, поступивших в отчетном периоде (руб.);

$З_n$ — количество материалов на начало отчетного периода (ед.);

$З_n$ — количество материалов, поступивших в отчетном периоде (ед.).

Оценка по средней себестоимости является универсальной и наиболее часто применяемым в учетной практике методом оценки материально-производственных запасов.

Метод ФИФО предполагает, что материалы должны списываться по ценам приобретения соответствующих партий в хронологическом порядке их поступления. Списание (отпуск) материалов по способу ФИФО производится в оценке, рассчитанной исходя из допущения, что запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т. е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения партий с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения материалов, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретения. Метод ФИФО основан на принципе «первая партия в приход – первая в расход». Себестоимость материально-производственных запасов, рассчитанная этим методом, наиболее приближена к реальной себестоимости.

4.7. Учет отпуска материалов в производство и их выбытия

Под отпуском материалов в производство понимается их выдача со склада (кладовой) непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации. Отпуск материалов на склады подразделений организации рассматривается как внутреннее перемещение.

Стоимость материалов, отпускаемых со складов организации в подразделения и из подразделений на участки, в бригады, рабочие места, в аналитическом учете, как правило, определяется по учетным ценам (без учета транспортно-заготовительных расходов).

Материалы отпускаются со складов организации в производство в соответствии с установленными нормами и объемами производственной программы. Отпуск сверх норм производится в порядке, установленном в данной организации. При отпуске материалы должны измеряться в соответствующих единицах измерений (весовых, объемных, линейных, поштучно).

По мере отпуска они списываются со счета учета материалов и зачисляются на соответствующие счета учета затрат на производство записями:

Дебет 20 «Основное производство»	—	отпущены (списаны) материалы на нужды основного производства
Кредит 10 «Материалы»		

Дебет 23 «Вспомогательные производства»	—	отпущены (списаны) материалы на нужды вспомогательного производства
Кредит 10 «Материалы»		

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	—	отпущены (списаны) материалы на нужды обслуживающего хозяйства
Кредит 10 «Материалы»		

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»	—	отпущены (списаны) материалы на общепроизводственные нужды
Кредит 10 «Материалы»		

Дебет 28 «Брак в производстве»	—	отражена стоимость израсходованных на исправление брака в производстве материалов.
Кредит 10 «Материалы»		

Стоимость материалов, отпущенных для управленческих нужд, отражается в учете записью:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

— отражена стоимость материалов для управленческих и других общехозяйственных нужд.

Кредит 10 «Материалы»

Стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам (подготовительные работы в сезонных производствах, горно-подготовительные работы, освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивация земель), зачисляется на счет учета расходов будущих периодов записью:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

— отражена стоимость материалов, отпущенных на нужды, относящиеся к расходам будущих периодов

Кредит 10 «Материалы»

Стоимость материалов, израсходованных в связи со сбытом и продажей продукции (работ, услуг), зачисляется на счета учета расходов на продажу.

Дебет 44 «Расходы на продажу»

— отражена стоимость материалов, связанных со сбытом продукции.

Кредит 10 «Материалы»

При продаже организацией материалов физическим и юридическим лицам цена продажи определяется по соглашению сторон. Материалы, как правило, должны продаваться по рыночным ценам с учетом их физического состояния.

Учет операций при продаже и прочем выбытии материалов ведется с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». Оценка запасов при выбытии производится в порядке, установленном для оценки при их списании на производство. В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

1. Продажа излишних или неиспользованных запасов, передаваемых в обмен на другое имущество.

При отгрузке (отпуске) материалов для продажи определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ. При отгрузке материалов на договорную стоимость в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	—	отражена договорная стоимость отгруженных материалов.
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»		

Одновременно по сумме отгруженных материалов выделяется сумма НДС:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	—	отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости отгруженных материалов
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»		

или

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	—	отражена сумма НДС, полученная от покупателей (причитающаяся к получению) материалов в случае, если в соответствии с правилами налогообложения указанная сумма не подлежит определенное время уплате в бюджет.
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		

Списывается фактическая себестоимость материалов (при применении учетных цен — сумма стоимости материалов по учетным ценам и доля отклонений или транспортно-заготовительных расходов, относящихся к этим материалам):

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	—	списана учетная стоимость отгруженных материалов
Кредит 10 «Материалы»		

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списана сумма отклонений, относящихся к стоимости проданных материалов (превышение — положительная проводка, снижение — сторно).

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» —

Списываются расходы, относящиеся к проданным материалам:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» — списаны дополнительные расходы вспомога-

Кредит 23 «Вспомогательные производств» — тельных цехов, связанные с отгрузкой материалов

либо

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» — списаны дополнительные расходы, связанные

Кредит 44 «Расходы на продажу» — с отгрузкой и продажей материалов

Если в течение определенного времени выручка от продажи материалов по договорам (купли-продажи, поставки, мены) не может быть признана организацией, то фактическая себестоимость отгруженных материалов относится в дебет счета 45 «Товары отгруженные» (кредит счета 10). В этом случае при признании выручки от выбытия материалов делается запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражено списание ранее отгруженных материальных ценностей, выручка

Кредит 45 «Товары отгруженные» — от продажи которых признана в бухгалтерском учете в установленном порядке.

В конце месяца по счету 91 определяется *финансовый результат*, который оформляется проводками:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — отражена прибыль от выбытия материалов

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — списан убыток от
выбытия материалов

Кредит 91 «Прочие доходы и
расходы», субсчет 9 «Сальдо про-
чих доходов и расходов»

Полученная от покупателя сумма за проданные материалы от-
ражается записью:

Дебет 51 «Расчетные счета» и др. — зачислена на рас-
четный счет выручка за
проданные материалы

Кредит 62 «Расчеты с покупате-
лями и заказчиками»

Аналитический учет расчетов с покупателями за отгруженные
(отпущенные) им материалы должен вестись по каждому предъяв-
ленному покупателю и заказчику счету.

2. *Списание материалов.*

Списываются материалы:

- пришедшие в негодность по истечении сроков хранения;
- морально устаревшие;
- при выявлении недостатков, хищений или порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий.

Подготовка необходимой информации для принятия руково-
дством организации решения о списании материалов осуществляет-
ся комиссией с участием материально ответственных лиц. Комиссия
составляет акт на списание материалов, который утверждается руко-
водителем организации или уполномоченным им лицом.

При списании материалов их фактическая себестоимость отра-
жается записью:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — списана учетная
стоимость материалов (фак-
тическая себестоимость ли-
бо учетная цена)

Кредит 10 «Материалы»

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — списано отклонение
фактической себестоимости
материалов от учетной це-
ны.

Кредит 16 «Отклонение в
стоимости материальных ценно-
стей»

Недостача запасов и их порча списываются со счета "Недостачи и потери от порчи ценностей" в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство или (и) на расходы на продажу; сверх норм — за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи запасов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации, на увеличение расходов у некоммерческой организации.

В зависимости от конкретных причин потерь фактическая себестоимость материалов подлежит списанию:

Дебет 20 «Основное производство»	— на затраты на производство продукции (работ, услуг) в основном производстве (в пределах норм естественной убыли)
----------------------------------	--

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	отражена задолженность работника по возмещению материального ущерба, причиненного им организацией в результате недостач, хищения товароматериальных ценностей
---	---

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	— списана сумма недостач при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом.
---	--

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	списана сумма недостач при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом.
---	--

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	списана сумма недостач при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом.
--	--

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	списана сумма недостач при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом.
---	--

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйственных целях (материалы с пониженными качественными характеристиками) или подлежащие сдаче в виде отходов (лом, ветошь и т. п.), приходяются на склад организации на основании акта на списание и накладной на внутреннее перемещение материальных ценностей.

Остающиеся от списания материальных ценностей отходы оцениваются по сложившейся на дату списания стоимости исходя из

цены возможного использования и зачисляются по указанной стоимости на финансовые результаты организации:

Дебет 10 «Материалы»

— учтены материалы, оставшиеся от списания материальных ценностей, по рыночным ценам.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

3. Передача по договору дарения или безвозмездно.

Материалы, передаваемые по договору дарения или безвозмездно, списываются на основании первичных документов на отпуск материалов (товарно-транспортных накладных, приказов на отпуск и др.).

Материалы списываются по фактической себестоимости (учетной цене, увеличенной на долю отклонений в стоимости этих материалов или транспортно-заготовительных расходах, приходящихся на них). Стоимость материалов, передаваемых безвозмездно, подлежит списанию следующими записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

— списана учетная стоимость материалов, переданных безвозмездно, в том числе по договорам дарения

Кредит 10 «Материалы»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

— списана сумма отклонений, относящихся к стоимости переданных безвозмездно материалов, в том числе по договору дарения (превышение — положительной проводкой, снижение — сторно).

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

При передаче материалов организация по данной операции начисляет НДС:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	— отражена задолженность по уплате НДС, начисленного со стоимости материалов, передаваемых по договору дарения или безвозмездно исходя из рыночной стоимости.
--	--

Списание дополнительных расходов по передаче отражается следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» Кредит 23 «Вспомогательные производства»	— списана стоимость работ и услуг вспомогательного хозяйства по передаче материалов.
---	---

Финансовый результат по передаче материалов учитывается записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	— отражен убыток от передачи материалов по договору дарения или безвозмездно заключительными оборотами отчетного месяца.
---	---

4. Прочее выбытие.

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» Кредит 10 «Материалы»	— переданы материалы в доверительное управление имуществом (запись у учредителя управления)
--	--

Дебет 58 «Финансовые вложения».	— отражена стоимость вклада в уставный капитал
--	---

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	другой организации
---	---------------------------

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	— погашена задолженность организации по вкладу
--	---

4.8. Инвентаризация материально-производственных запасов и учет ее результатов

Инвентаризация материально-производственных запасов в организациях проводится не реже одного раза в год (перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме запасов, инвентаризация которых проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Кроме того, проведение инвентаризации является обязательным:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления, а также порчи имущества;
- в случаях стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Инвентаризация производственных запасов осуществляется инвентаризационными комиссиями при обязательном участии материально ответственных лиц. Перед началом инвентаризации материально ответственные лица должны письменно подтвердить отсутствие неоприходованных или неписанных ресурсов на складах. На день инвентаризации должны быть выведены остатки запасов в карточках складского учета.

При проведении инвентаризации заполняются инвентаризационные описи типовой формы, которые подписываются членами комиссии. Фактические результаты инвентаризации сравниваются с

данными бухгалтерского учета. Выявленные расхождения отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке: излишки материалов приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации следующей записью:

Дебет 10 «Материалы»	—	приняты к учету излишки материалов по рыночной стоимости
----------------------	---	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Если согласно учетной политике учет материалов осуществляется с применением учетных цен, то постановка на учет излишков отражается следующими записями:

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	—	на рыночную стоимость принятых к учету материалов
---	---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 10 «Материалы»	—	на учетную стоимость принятых к учету материалов.
----------------------	---	---

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

При определении рыночной стоимости неучтенных материалов могут быть использованы данные о ценах на аналогичные материалы, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости материалов.

Установленные при инвентаризации недостатки материалов отражаются в бухгалтерском учете на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Этот счет предназначен для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи.

При выявлении недостающих или полностью испорченных материалов в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	—	отражена недостача материалов по фактической себестоимости.
Кредит 10 «Материалы»		

При учете материалов с использованием учетных цен относящаяся к недостаче доля транспортно-заготовительных расходов списывается дополнительной записью:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	—	списана сумма ТЗР, относящаяся к недостающим материалам.
Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»		

В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и стоимость материально-производственных запасов, что очень важно для составления отчетности.

4.9. Учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных российским законодательством. Ранее допускалась возможность в определенных ситуациях переоценивать материалы и другие аналогичные производственные запасы. Однако в последнее время для уточнения оценки материалов принято решение о создании резервов под снижение стоимости материальных ценностей. С этой целью в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета организации открывают счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Счет 14 — пассивный, регулирующий, контрактивный; предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и прочих ценностей от рыночной стоимо-

сти. Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п. Таким образом, счет 14 предназначен для уточнения оценки материально-производственных запасов и незавершенного производства.

Сравнение *фактической себестоимости* приобретения материалов с *текущей рыночной* стоимостью, т. е. со стоимостью, которую организация может получить в случае продажи материалов, осуществляется на конец года. При этом если фактическая себестоимость оказывается *ниже* текущей рыночной стоимости или соответствует ей, то в качестве балансовой оценки материалов принимается их фактическая себестоимость. Если фактическая себестоимость материалов *превышает* их текущую рыночную стоимость, то материалы отражаются в балансе по текущей рыночной стоимости. Таким образом, организация, следуя требованию осмотрительности в бухгалтерском учете, не допускает завышения стоимости материалов. Сравнение фактической себестоимости с текущей рыночной себестоимостью осуществляется по каждому номенклатурному номеру (либо по группам однородных материалов).

Итак, если при проведении инвентаризации перед составлением годового бухгалтерского отчета установлены материально-производственные запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или они морально устарели, полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, то по таким ценностям следует начислить резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой номенклатурной единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Величина резерва определяется как разница между фактической себестоимостью приобретения ценностей и их текущей рыночной стоимостью.

Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-

производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары.

Текущая рыночная стоимость и величина созданного резерва должны быть подтверждены расчетом. Расчет текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов производится на основании информации, доступной до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности, т. е. с учетом событий после отчетной даты. При расчете принимаются во внимание: изменение цены или фактической себестоимости ценностей, которое произошло на дату подписания годовой бухгалтерской отчетности; назначение материально-производственных запасов; текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используются сырье, материалы и другие материально-производственные запасы.

При расчете резерва организация самостоятельно определяет критерий существенности для каждого вида материально-производственных запасов, по которому возможно создание резерва. Для образования резерва (по состоянию на 31 декабря отчетного года) под снижение стоимости производственных запасов в учете делается запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— образование резерва на разницу между фактической себестоимостью и текущей рыночной стоимостью запасов
--	---

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»	стоимости запасов
---	-------------------

Созданный резерв в пассиве баланса отдельно не отражается, на его величину уменьшается стоимость соответствующих запасов. Иначе говоря, материальные ценности, оценка которых подлежит уточнению, показываются в балансе в оценке «нетто», т. е. за вычетом резервов под снижение стоимости материальных ценностей — разность между сальдо счета 10 (дебет) и счета 14 (кредит).

Созданный резерв может быть восстановлен в период, следующий за отчетным, в двух случаях: при списании материальных ценностей, по которым образован резерв, либо при повышении их рыночной стоимости.

По мере отпуска запасов в производство сумма ранее начисленного резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов списывается в соответствующей доле на увеличение финансовых результатов:

Дебет 14 «Резервы под снижение материальных ценностей»	—	списана доля резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов.
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»		

Аналогичной записью в бухгалтерском учете восстанавливается сумма неиспользованного резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Образование резервов и их аналитический учет на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому виду запасов, под которые создается резерв. При закрытии счета 14 предполагается, что все переходящие остатки материальных ценностей будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного года.

Тема 5

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ

Целью темы является приобретение знаний: об организации оплаты труда, составе фонда оплаты труда и первичных документах по исчислению и выплате заработной платы; об аналитических учетных регистрах по оплате труда; о порядке синтетического учета средств на оплату труда, удержаний из заработной платы и депонирования невыплаченных средств; а также порядке учета страховых взносов.

В результате изучения темы приобретаются навыки аналитического и синтетического учета операций по начислению средств на оплату труда и единого социального налога, а также удержаний из заработной платы и выплаты начисленных сумм.

5.1. Оплата труда: основные понятия

Взаимоотношения между работником и организацией (работодателем) регламентируются двумя законодательными актами: Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) и Трудовым кодексом РФ (ТК РФ).

На основе законодательных актов в организациях разрабатывают и принимают внутренние нормативные документы. К важнейшим из них относятся: коллективный договор, трудовой договор, положение о системе оплаты труда, положение о премировании, положение о вознаграждении по итогам работы за год, положение о вознаграждении за выслугу лет, штатное расписание, должностные инструкции.

Заработная плата (оплата труда работника) — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (добавки и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного ха-

рактера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Тарифная ставка — фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Оклад (должностной оклад) — фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Базовый оклад (базовый должностной оклад), базовая ставка заработной платы — минимальные оклад (должностной оклад), ставка заработной платы работника государственного или муниципального учреждения, осуществляющего профессиональную деятельность по профессии рабочего или должности служащего, входящим в соответствующую профессиональную квалификационную группу, без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

В организациях могут применяться различные системы оплаты труда: тарифная; бестарифная; система плавающих окладов; система, базирующаяся на комиссионной основе. ТК РФ регулирует только тарифную систему оплаты труда, которая наиболее часто применяется на практике.

Тарифная система — совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация заработной платы работников различных категорий. Тарифная система оплаты труда включает в себя следующие элементы:

- **тарифные ставки (оклады)** — фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда (трудовых обязанностей) определенной сложности (квалификации) за единицу времени;
- **тарифную сетку** — совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и квалификационных характеристик работников с помощью тарифных коэффициентов;
- **тарифные коэффициенты** — соотношение размеров тарифной ставки каждого разряда по отношению к первому разряду (тарифный коэффициент первого разряда принимается за 1,0).

Должностные оклады административно-управленческого персонала специалистов указываются на основе схемы должностных окладов, которая представляет собой перечень должностей и размеры месячных окладов по каждой должности. Оклады дифференцируются в зависимости от объема, сложности и ответственности выполняемой работы, квалификации работника, условий труда.

Сложность выполняемых работ определяется на основе их тарификации. Тарификация работ и присвоение тарифных разрядов работникам производятся с учетом Единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих (ЕТКС) и Единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих (ЕКС). Указанные справочники и порядок их применения утверждаются в порядке, устанавливаемом Правительством РФ. Постановлением Правительства РФ от 31 октября 2002 г. № 787 Минтруду России была поручена разработка ЕТКС и ЕКС и порядка их применения. Действующий ЕТКС был утвержден 31 января 1985 г. В настоящее время он применяется в качестве ориентира при определении оплаты труда по тарифной системе.

Тарифная система оплаты труда работников коммерческих организаций может определяться коллективными договорами, соглашениями с учетом единых тарифно-квалификационных справочников и государственных гарантий по оплате труда.

При *бестарифной системе* оплаты труда индивидуальная заработная плата работника представляет собой его долю в заработанном всем коллективом фонде оплаты труда, которая определяется на основе присвоенного рабочему постоянного коэффициента, отражающего уровень его трудового участия в деятельности организации.

Работодатель имеет право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок с учетом мнения представительного органа работников. Указанные системы могут устанавливаться также коллективным договором.

Выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях). В соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных фор-

мах, не противоречащих законодательству Российской Федерации и международным договорам Российской Федерации. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% от начисленной месячной заработной платы.

Выплата заработной платы в бонах, купонах, в форме долговых обязательств, расписок, а также в виде спиртных напитков, наркотических, ядовитых, вредных и иных токсических веществ, оружия, боеприпасов и других предметов, в отношении которых установлены запреты или ограничения на их свободный оборот, не допускается.

Заработная плата выплачивается работнику, как правило, в месте выполнения им работы или перечисляется на указанный работником счет в банке. Место и сроки выплаты заработной платы в неденежной форме определяются коллективным или трудовым договором.

Денежные средства на выплату заработной платы безналичным путем можно перечислять на счета работников по открытым для них вкладам в коммерческих банках, на счета работников, предназначенные для расчета пластиковыми картами, и на текущие счета физических лиц.

Организация выбирает банк-эмитент (это может быть банк, в котором у организации уже открыт расчетный счет, но может быть и другой банк), платежную систему (международную или локальную), определенный тип и вид пластиковой карты — расчетную или кредитную. Выплата заработной платы работникам-нерезидентам производится только в безналичной форме с использованием счетов, открытых в уполномоченных банках для расчетов с использованием банковских карт.

Расчетная карта — банковская карта, выданная владельцу средств на банковском счете, использование которой позволяет держателю банковской карты согласно условиям договора между эмитентом и клиентом распоряжаться денежными средствами, находящимися на его счете в пределах расходного лимита, установленного эмитентом, для оплаты товаров и услуг и(или) получения наличных денежных средств.

Кредитная карта — банковская карта, использование которой позволяет держателю банковской карты согласно условиям договора с эмитентом осуществлять операции в размере предоставленной эмитентом кредитной линии и в пределах расходного лимита, установленного эмитентом, для оплаты товаров и услуг и (или) получения наличных денежных средств.

Кроме того, организация выбирает валюту счета карты, наиболее выгодные тарифы по обслуживанию карточных счетов; определяет режим кредитования по зарплатной карте (возможность выпуска пластиковых карт, по которым предоставляется возможность получения кредита в виде овердрафта при отсутствии средств на карточном счете, а также возможность предоставления работникам организации кредитов на приобретение товаров длительного пользования).

Между банком-эмитентом карт и юридическим лицом заключается договор на выдачу и использование зарплатной карты держателю — работнику юридического лица. Согласно этому договору банк осуществляет выпуск (эмиссию), персонализацию, выдачу и обслуживание банковских карт, открытие карт-счетов со специальным режимом, зачисление по поручению юридического лица денежных средств на карт-счета работников, а юридическое лицо обеспечивает надлежащее оформление расчетных документов и оплату счетов банка, связанных с изготовлением зарплатной карты и зачислением денежных средств на карт-счета.

После заключения договора банк открывает каждому работнику специальный карточный счет, на который и будет зачисляться его заработная плата, а также изготавливает, выдает держателям банковские пластиковые зарплатные карты. На лицевой стороне карты указываются фамилия, имя держателя, а на магнитной ленте записан его персональный идентификационный номер (ПИН-код).

Если у организации есть расчетный счет в банке-эмитенте, то деньги на карт-счета работников, открытые в этом же банке, перечисляются непосредственно с него. В таком случае организация одним платежным поручением перечисляет банку общую сумму, предназначенную к выплате заработной платы всем работникам.

Расчеты, связанные с оплатой труда, осуществляет бухгалтерия на основании типовых первичных документов по учету численности персонала, выработки и использования рабочего времени, листов на доплату и др.

Для учета личного состава, отработанного времени, расчетов с работающими по начислению и выплате заработной платы организации используют следующие формы первичных документов:

- приказ (распоряжение) о приеме работника(ов) на работу — формы № Т-1, Т-1а;

- личная карточка работника — форма № Т-2 (заполняется и ведется в отделе кадров);
- штатное расписание – форма № Т-3;
- приказ (распоряжение) о переводе работника (работников) на другую работу — формы № Т-5 (Т-5а);
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (работникам) — форма № Т-6 (Т-6а);
- приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (работниками) (увольнении) — формы № Т-8 (Т-8а);
- табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда — форма № Т-12 (применяется для контроля за соблюдением установленного режима рабочего времени персоналом организации, получения данных об отработанном времени, расчета заработной платы). Данные табельного учета используются при начислении заработной платы. На основании табеля начисляется заработная плата за отработанное время работникам с повременной оплатой труда и с окладом по штатному расписанию;
- табель учета рабочего времени — форма № Т-13 (при автоматизированной обработке данных) и другие формы.

Для учета выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам применяются наряды на сдельную работу, маршрутная карта, ведомость учета выработки.

Расходы организации, связанные с оплатой труда, и другие выплаты работникам подразделяются на три части: фонд заработной платы; выплаты социального характера; расходы, не относящиеся к фонду заработной платы и выплатам социального характера.

Общую сумму средств в денежной и натуральной формах, распределяемых между работниками организации в соответствии с количеством и качеством их труда, а также сумму гарантий и компенсаций, связанных с условиями труда, называют **фондом оплаты труда**.

Составляющие фонда заработной платы:

- оплата за отработанное время, в том числе оплата труда лиц, принятых на работу по совместительству;
- оплата за неотработанное время (оплата ежегодных отпусков и дополнительных отпусков, льготных часов подростков, простоев не по вине рабочих и др.);

- единовременные поощрительные выплаты (разовые премии, вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), материальная помощь (кроме помощи, предоставленной работникам по семейным обстоятельствам, на погребение и т. д., которая относится к выплатам социального характера), дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска, денежная компенсация за неиспользованный отпуск, стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрений акций и льгот по приобретению акции и другие единовременные поощрения, включая стоимость подарков).

К выплатам социального характера относятся компенсации и социальные льготы, предоставленные работникам (без социальных пособий из государственных и негосударственных внебюджетных фондов): надбавка к пенсиям работающим в организации, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, оплата путевок работникам и членам их семей на лечение, отдых, экскурсии, путешествия за счет средств организации; суммы, предоставленные работникам для первоначального взноса или на погашение кредита на жилищное строительство, и др.

К расходам, не относящимся к фонду заработной платы и выплатам социального характера, относятся доходы по акциям и другие доходы от участия работников в собственности организации (дивиденды, проценты, выплата долевыми паями и т. д.); страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и т. д.

5.2. Аналитические регистры по учету средств на оплату труда

Аналитический учет средств на оплату труда организуется по каждому работнику организации. Для обобщения данных по каждому работнику, цеху, отделу и организации в целом о начисленной оплате труда, произведенных удержаниях и выплатах, о состоянии расчетов по заработной плате бухгалтерией ведутся следующие учетные регистры:

- лицевой счет (форма № Т-54);
- расчетная ведомость (форма № Т-51);

- платежная ведомость (форма № Т-53);
- расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49).

Лицевой счет представляет собой регистр аналитического учета, который открывается на каждого работника организации. В нем отражаются расчеты по оплате труда и другим начислениям в пользу работника. Лицевой счет открывается на основе приказа (распоряжения) о приеме на работу. В нем указываются фамилия, имя, отчество работника, структурное подразделение, куда он принят, табельный номер, количество детей и другие сведения о нем. По окончании каждого месяца в лицевом счете приводятся данные о начисленных суммах по видам оплат, об удержаниях и вычетах, о сумме к выплате или задолженности работника перед организацией. Лицевой счет открывается на год, по окончании года закрывается, и на следующий год открывается новый.

При заполнении лицевых счетов используются первичные документы:

- наряды на сдельную работу, рапорты о выработке, листки о простое и др.;
- накопительные карточки по заработной плате для расчета сдельной оплаты труда;
- табель учета использования рабочего времени (для расчета повременной заработной платы и по окладам), доплаты за ночные часы и сверхурочное время;
- листки нетрудоспособности;
- решения судебных органов на удержания по исполнительным листам;
- заявления работников о перечислениях из заработной платы на благотворительные цели и др.

На основании данных лицевых счетов заполняется расчетная или расчетно-платежная ведомости, исчисляется средний заработок. Срок хранения лицевых счетов — 75 лет.

Расчетная ведомость отражает расчеты по оплате труда с персоналом цеха, отдела или организации в целом. Форма расчетной ведомости представляет собой журнал, состоящий из основных и вкладных листов. Количество вкладных листов зависит от срока, на который рассчитан журнал, — квартал, полугодие, год. На основных листах по каждому работнику указываются фамилия, инициалы, при-

водятся справочные данные (категория персонала, должность (специальность, профессия), тарифный разряд, оклад (тарифная ставка), а также за первый месяц квартала, полугодия или года показывается количество дней (рабочих, выходных и праздничных) и часов, суммы начисленной заработной платы из фонда оплаты труда и других источников, пособий по временной нетрудоспособности и сколько всего начислено, удержания (налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и т. п.), сумма к выплате или задолженности работника перед организацией. На вкладных листах приводятся данные об отработанном времени, начислениях, удержаниях и о сумме к выплате или задолженность за последующие месяцы периода (квартала, полугодия или года), на который открывается расчетная ведомость. Ведомость заполняется по данным лицевых счетов.

На основе расчетной ведомости заполняют платежную ведомость и формируют сводные данные о фонде заработной платы в целом по организации.

Платежная ведомость заполняется на основе расчетной ведомости и используется для выплаты заработной платы. В ней указываются табельные номера, фамилии, инициалы работников и суммы выданной и депонированной заработной платы.

Лицевой счет, расчетная ведомость и платежная ведомость применяются, как правило, в крупных организациях. На средних и мелких организациях рекомендуется применять **расчетно-платежную ведомость**, в которой отражаются и начисление и выплата заработной платы. По начислению и удержанию приводятся сведения за текущий месяц и с начала года, что позволяет не открывать на работников лицевые счета. Заполняется ведомость непосредственно по данным первичных документов учета выработки, табелей учета использования рабочего времени, листов на доплату, листов нетрудоспособности и т. п.

5.3. Синтетический учет средств на оплату труда

Синтетический учет расчетов по оплате труда организации ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Счет 70 — пассивный, счет расчетов. По кредиту счета отражают суммы начисленной оплаты труда, начисленных пособий по социальному страхованию и других аналогичных сумм, начисленных доходов от уча-

ствия в капитале организации и т. п. По дебету — удержания, выплаты и депонированные суммы. Остаток на счете показывается раз-
вернуто: переплата — по дебету; начисленная, но невыплаченная
сумма — по кредиту.

Начисленные рабочим организации суммы оплаты труда, в том
числе за работу в ночное время, сверхурочные отработанные дни, а
также премии, отражаются в учете следующим образом:

Дебет 08 «Вложения во вне- оборотные активы»	— на сумму начислен- ной заработной платы рабо- чим, занятым в капитальном строительстве
---	---

Кредит 70 «Расчеты с персо- налом по оплате труда»	
---	--

Дебет 20 «Основное произ- водство»	— начислена оплата труда рабочим основного производства
---------------------------------------	---

Кредит 70 «Расчеты с персо- налом по оплате труда»	
---	--

Дебет 23 «Вспомогательные производства»	— начислена оплата труда рабочим вспомога- тельных цехов
--	--

Кредит 70 «Расчеты с персо- налом по оплате труда»	
---	--

Дебет 25 «Общепроизводст- венные расходы»	— начислена оплата труда рабочим, обслужи- вающим оборудование и другие основные средства производственных цехов
--	--

Кредит 70 «Расчеты с персо- налом по оплате труда»	
---	--

Дебет 26 «Общехозяйствен- ные расходы»	— начислена оплата труда рабочим, обслужи- вающим основные средства общехозяйственного назна- чения
---	---

Кредит 70 «Расчеты с персо- налом по оплате труда»	
---	--

Дебет 44 «Расходы на про- дажу»	— начислена оплата труда рабочим по отгрузке и сбыту продукции.
------------------------------------	---

Кредит 70 «Расчеты с персо- налом по оплате труда»	
---	--

Оплата труда руководителей, специалистов и служащих осуществляется, как правило, на основании должностных окладов. Размер оклада определяется занимаемой должностью и квалификацией работника. На счетах бухгалтерского учета начисленная этим работникам заработная плата и премии отражаются бухгалтерскими записями:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»	— начислена оплата труда руководителям, специалистам и служащим производственных цехов
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	— начислена оплата труда работникам аппарата управления организации
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	

Начисление доходов от участия в капитале организации, причитающихся работникам данной организации, отражается в учете записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	— начислены дивиденды по акциям и другие доходы учредителям (участникам) по итогам годовой отчетности (записями декабря)
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	

Пособия по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств социального страхования начисляются следующей учетной записью:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	— начислены выплаты за счет средств фонда социального страхования
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	

Всем работникам организации предоставляется ежегодный оплачиваемый отпуск. Работники обычно уходят в отпуск в течение года неравномерно. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или расходы на продажу отчет-

ного периода организации могут создавать резерв на предстоящую оплату отпусков работников.

Организация самостоятельно устанавливает целесообразность создания резерва на предстоящую оплату отпусков работников и определяет способ резервирования соответствующих сумм. Как правило, резерв на предстоящую оплату отпусков работников в бухгалтерском учете формируется путем ежемесячных отчислений, размер которых определяется как $1/12$ суммы создаваемого резерва. При этом общий размер резерва включает в себя:

- предполагаемую годовую сумму расходов на оплату отпусков;
- сумму страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование, начисляемых на ту же сумму;
- сумму страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисляемых на указанную выше сумму.

Таким образом, размер ежемесячных отчислений в резерв в бухгалтерском учете представляет собой постоянную (не меняющуюся месяц от месяца) величину. Учет формирования и использования резерва ведется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчете 1 «Резервы предстоящей оплаты отпусков». По кредиту счета отражается создание резерва, а по дебету — его использование, остаток может быть только кредитовым.

В бухгалтерском учете создание резерва отражается следующим образом:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резервы предстоящей оплаты отпусков»

— отражено формирование резерва на предстоящую оплату отпусков работников основного, вспомогательных производств, непосредственно занятых обслуживанием производства, занятых управлением и обслуживанием организации в целом, занятых сбытом (продажей) продукции и др.

Использование резерва производится по мере предоставления отпусков, что в учете отражается следующим образом:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резервы предстоящей оплаты отпусков» — отражено фактическое начисление сумм оплаты отпусков работников

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» организации

одновременно:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 «Резервы предстоящей оплаты отпусков» — начислены суммы страховых взносов.

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Если организация предоставляет отпуск за текущий год в следующем году, она имеет право иметь остаток резерва на оплату отпусков работников на начало нового года.

В случае превышения фактически начисленного резерва над суммой подтвержденного инвентаризацией расчета в декабре отчетного года производится сторнировочная запись по дебету счетов учета производственных затрат (расходов на продажу), а в случае недоначисления — дополнительная запись по включению дополнительных отчислений в резерв.

В том случае если суммы на оплату отпусков не резервируются, то они относятся непосредственно на счета учета затрат на производство или расходов на продажу. Записи в учете будут выглядеть так:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. — начислены суммы за отпуск работникам основного и вспомогательных производств, занятых обслуживанием производства, управлением и обслуживанием

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» организации в целом, сбытом продукции и проч.

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. — начислены страховые взносы с сумм за отпуск.

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Нередко отпуск работника приходится на два месяца. В таких случаях необходимо учитывать, что расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления. Сумма отпускных, относящаяся к следующему месяцу, в текущем месяце отражается на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Организации имеют право создать резервы на выплату вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год. Учет этих резервов осуществляется также на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчете 2 «На выплату вознаграждений за выслугу лет» и субсчете 3 «На выплату вознаграждений по итогам работы за год».

На сумму отчислений в резервы оформляется бухгалтерские записи:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. — начислен резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год и за выслугу лет работникам основного и вспомогательных производств, занятых работами общепроизводственного и общехозяйственного назначения, занятых сбытом продукции и др.

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 2 «На выплату вознаграждений за выслугу лет», субсчет 3 «На выплату вознаграждений по итогам работы за год»

Резервы на выплату за выслугу лет и по итогам работы за год используются в отчетном году полностью. Переходящего остатка по ним быть не должно:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 2 «На выплату вознаграждений за выслугу лет», субсчет 3 «На выплату вознаграждений по итогам работы за год» — начислены работникам суммы к выплате

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 2 «На выплату вознаграждений за выслугу лет», субсчет 3 «На выплату вознаграждений по итогам работы за год» — отражены суммы страховых взносов в социальные фонды по этим вознаграждениям.

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» учитываются выплаты работникам, сумма удержанного налога на доходы, своевременно не возвращенные подотчетными лицами авансы, суммы за причиненный материальный ущерб, за брак, в погашение задолженности по выданным займам, по исполнительным документам в пользу различных юридических и физических лиц и др.

Выплаты отражаются в учете следующим образом:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — выплата наличных денег из кассы организации

Кредит 50 «Касса» (заработная плата, премии, отпускные и пр.) по платежным или расчетно-платежным ведомостям

Денежные средства на выплату заработной платы безналичным путем можно перечислить на счета работников, предназначенные

для расчетов пластиковыми картами, и на текущие счета физических лиц.

Помимо счетов физических лиц, предназначенных для расчетов платежными (пластиковыми) картами, с 1 июля 2003 г. коммерческие банки имеют право открывать физическим лицам текущие счета¹.

В бухгалтерском учете выплата заработной платы в безналичной форме отражается в общеустановленном порядке. При этом погашение задолженности по заработной плате отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на основании первичных документов, подтверждающих фактическое списание денежных средств со счета организации-работодателя с учетом даты выплаты заработной платы, закреплённой в трудовом договоре. Это особенно важно в связи с введением материальной ответственности работодателя за задержку выплаты заработной платы. Запись будет выглядеть следующим образом:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	—	отражены перечисления с расчетного счета организации на счет работника в банке.
Кредит 51 «Расчетные счета»		

Вознаграждение (комиссия) банку за перечисление денежных средств с расчетного счета на карточки работников отражается записью:

Дебет 91/2 «Прочие расходы»	—	начислена комиссия банку
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»		
Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	—	перечислена комиссия банку.
Кредит 51 «Расчетные счета»		

¹ Положение о порядке осуществления безналичных расчетов физическими лицами и Российской Федерации (утв. ЦБ РФ 1 апреля 2003 г. № 222-П). Под физическими лицами понимаются граждане, безналичные расчеты которых не связаны с осуществлением предпринимательской деятельности.

При задержке выплаты заработной платы работникам работодатель несет материальную ответственность — он обязан уплатить работникам денежную компенсацию (проценты).

Сумма компенсации, установленная трудовым договором, не может быть ниже $1/300$ ставки рефинансирования ЦБ РФ от невыплаченных в срок сумм за каждый день задержки, начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно.

Расходы на уплату процентов за задержку выплаты заработной платы не связаны с оплатой труда работников и являются санкциями за нарушение договорных обязательств организации (нарушение условий трудовых договоров о выплате заработной платы). Поэтому указанные расходы отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы». При этом производится запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	—	начислены проценты за нарушение срока выплаты заработной платы
--	---	--

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Выплата процентов производится одновременно с погашением задолженности перед работником.

При использовании в расчетах с работниками выплат в натуральной форме в виде продукции собственного производства применяется счет 90 «Продажи», так как операции по передаче в счет оплаты труда продукции собственного производства признаются продажей. Следовательно, передача продукции, как и другого имущества организации, своим работникам признается объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость. Причем налоговая база по НДС при оплате труда в натуральной форме исчисляется исходя из рыночной стоимости переданного работнику имущества (без включения в нее налога). Таким образом, выдача готовой продукции в качестве оплаты труда в бухгалтерском учете будет отражена следующими записями:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	— отражен зачет расчетов с сотрудником по заработной плате и переданной готовой продукции
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	— отражена передача готовой продукции в счет оплаты труда
Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	— отражена фактическая производственная себестоимость переданной продукции
Кредит 43 «Готовая продукция»	

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»	— отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет.
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	

В случае если в качестве оплаты труда работнику организации передается объект основных средств либо иное имущество организации, то в бухгалтерском учете операции по передаче такого имущества отражаются с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы» следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— отражена остаточная стоимость объектов основных средств, передаваемых в счет оплаты труда
Кредит 01 «Основные средства»	

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— отражена сумма НДС, исчисленная с рыночной стоимости переданного объекта
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость»	

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

— зачет расчетов с сотрудником по заработной плате и переданному объекту основных средств

— отражена передача объектов основных средств в счет оплаты труда.

Удержания из заработной платы работника производятся только в случаях, предусмотренных ТК РФ и иными федеральными законами. Все удержания можно подразделить на следующие группы: обязательные удержания, удержания по распоряжению администрации организации в погашение задолженности за работником, удержания по инициативе работника.

К *обязательным удержаниям* из сумм оплаты труда относятся налог на доходы физических лиц и удержания по исполнительным листам.

По *распоряжению администрации* организации производятся *удержания*:

- в погашение задолженности работника по ранее выданным авансам;
- в порядке возврата сумм, излишне выплаченных в результате счетных ошибок;
- в возмещение причиненного организации материального ущерба (в размере, не превышающем среднего месячного заработка работника). Если сумма причиненного работодателю ущерба превышает его средний месячный заработок, то взыскание должно осуществляться в судебном порядке (за исключением случая, когда работник согласен добровольно возместить работодателю ущерб, превышающий его среднемесячный заработок);
- в погашение задолженности за допущенный брак продукции;
- в погашение задолженности по предоставленной ссуде;
- по поручениям-обязательствам за товары, проданные в кредит;
- другие удержания.

По инициативе работника (по его заявлению) производятся удержания:

- членских профсоюзных взносов;
- в погашение сумм кредитов и займов;
- в погашение обязательств по подписке на акции;
- в порядке перевода страховых взносов в страховые организации по договорам личного страхования;
- другие удержания.

Удержания по инициативе работника производятся после осуществления других видов удержаний.

Независимо от способов организации выплаты заработной платы следует отметить, что по суммам выплачиваемой работникам оплаты труда организации-плательщики выступают налоговыми агентами по налогу на доходы физических лиц.

Налог на доходы физических лиц уплачивают физические лица с полученной ими заработной платы, вознаграждений, премий и других доходов. Налог исчисляется и удерживается теми организациями (налоговыми агентами), в которых физическими лицами был получен доход.

Российские организации, от которых или в результате отношений с которыми физическое лицо получает доходы, обязаны исчислить, удержать у него и уплатить в бюджет налог на доходы физических лиц (НДФЛ).

Работодатели формируют информацию для исчисления налоговой базы по НДФЛ на основе данных бухгалтерского учета. Налоговая база по НДФЛ определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (стандартных, профессиональных, имущественных, социальных). Для отражения данных о доходах каждого работника используется налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц (форма № 1-НДФЛ)¹. Карточка содержит персональную информацию о физическом лице — получателе дохода, необходимую для правильного исчисления налога и представления в налоговые органы сведений о доходах такого лица.

На сумму удержанного налога составляется бухгалтерская запись:

¹ Утверждена приказом МНС РФ от 1 ноября 2000 г. № БГ-3-08/379.

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — удержан налог на доходы физических лиц.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

Уплата налога за счет средств организаций (налогового агента) не допускается. Налог должен быть в обязательном порядке удержан из дохода самого физического лица.

Пособия по нетрудоспособности, в том числе пособия по уходу за больным ребенком, включаются в налогооблагаемую базу налога на доходы физических лиц в составе налоговой базы того месяца, за который это пособие выплачивается. Сумма НДФЛ исчисляется по ставке 13% полученного дохода за вычетом полагающихся налогоплательщику налоговых вычетов. Начисление отражается в бухгалтерском учете организации записью:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — отражена сумма начисленного налога на доходы физических лиц.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»

При уплате сумм налога в бюджет в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки налоговый агент обязан уплатить пени. Пеня начисляется за каждый день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах дня уплаты налога. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России. Начисление причитающихся к уплате пеней с суммы начисленного, но неуплаченного в срок налога отражается записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — отражены пени с начисленного, но неуплаченного налога.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

В общем случае налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату доходов физическим лицам. При осуществлении выплат в безналичной форме удержанный налог на доходы физических лиц должен быть уплачен не позднее дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщиков (т. е. физических лиц).

При уплате в бюджет начисленного налога и пеней производится запись:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	—	перечислена сумма налога и пени.
--	---	----------------------------------

Кредит 51 «Расчетные счета»

Из начисленной работнику оплаты труда производятся также удержания по исполнительным листам судебных органов в пользу других лиц. На удержанную сумму составляется бухгалтерская запись:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	—	отражены удержания по исполнительным листам
---	---	---

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Удержание задолженности работника по ранее выданным авансам отражается в учете записью:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	—	удержана сумма невозвращенного аванса, ранее
---	---	--

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	выданного под отчет работнику.
---	--------------------------------

Работники несут материальную ответственность за причиненный ущерб организации.

Согласно ТК РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат. Прямой действительный ущерб — это реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение его состояния, а также необходимость произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества либо на возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам (ст. 238 ТК РФ).

К прямому действительному ущербу могут быть отнесены, например, недостача и порча материалов и ценностей, расход на ремонт поврежденного имущества, санкции, наложенные на работодателя.

Для расчетов по возмещению материального ущерба и фактических потерь от утраты и порчи товарно-материальных ценностей предназначен счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». По дебету счета 73 отражаются суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, по кредиту счета — погашение сумм материального ущерба путем удержания из заработной платы взносов в погашение задолженности наличными в кассу организации или на ее расчетный счет.

На сумму недостачи и потерь от порчи материальных и других ценностей (включая денежные средства) производятся бухгалтерские записи:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	—	отражена фактическая себестоимость выявленной недостачи
--	---	---

Кредит 10 «Материалы», 50 «Касса» и др.	
---	--

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»	—	отнесена недостача по фактической себестоимости на виновное лицо
---	---	--

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	
---	--

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	—	отражена удержанная из доходов работника
---	---	--

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»		сумма в счет возмещения материального ущерба.
--	--	---

Если с виновных лиц взыскивается стоимость недостающих или похищенных ценностей по ценам, превышающим их фактическую себестоимость, то возникающая разница отражается в учете записью:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — отражена разница между взысканной суммой материального ущерба и его фактической оценкой

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»

По мере взыскания с виновного лица причитающейся суммы организацией признается доход в размере разницы, соответствующей взысканной сумме:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов» — признан доход в отчетном периоде

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Аналогично отражаются в учете и другие удержания из заработной платы работников организации.

К счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» целесообразно вести субсчета 1 «Расчеты со штатными работниками», 2 «Расчеты с совместителями», 3 «Расчеты с физическими лицами по договорам гражданско-правового характера».

5.4. Учет депонированной заработной платы

Заработная плата, не полученная работниками в сроки, установленные для ее выдачи, депонируется. **Депонирование** — передача денежных средств или ценных бумаг на хранение в банк, депозитарий или другое аналогичное учреждение. Кассир в платежной или расчетно-платежной ведомости против фамилии лиц, не получивших в графе «Расписка в получении» делает отметку «Депонировано». Деньги сдаются в банк и зачисляются на расчетный счет организации. Из банка их получают при обращении работника (депонента) в бухгалтерию. Работник имеет право на получение депонированной заработной платы в течение трех лет. По истечении этого срока не востребоваанные суммы отражаются в учете как прочие доходы записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам» — отражено списание числящейся депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

В бухгалтерии учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы. В ней для каждого депонента отводится отдельная строка, в которой указывают фамилию, имя, отчество и депонированную сумму, отмечается ее выдача (дата и сумма). В книге ежемесячно подсчитывается общая депонированная сумма и сумма выданная, выводится остаток. Выдача депонированных сумм оформляется расходным кассовым ордером.

Учет расчетов с депонентами ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчете 4 «Расчеты по депонированным суммам». По кредиту счета отражается зачисление на депонент невыданной суммы, по дебету — ее выдача. Операции по депонированию невыплаченных сумм отражаются в учете записями:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — депонирование заработной платы

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам»

Дебет 51 «Расчетные счета» — взнос средств по депонированной заработной

Кредит 50 «Касса» плате в банк на расчетный счет

Дебет 50 «Касса» — получены средства с расчетного счета для выплаты

Кредит 51 «Расчетные счета» депонированной заработной платы

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам» — выплата депонированных сумм наличными из кассы

Кредит 50 «Касса»

5.5. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Согласно действующему законодательству¹ на суммы выплат, начисленных работникам организации по всем основаниям, начисляются:

- страховые взносы, которые подлежат уплате в Фонд социального страхования и Фонды обязательного медицинского страхования (федеральный и территориальные);
- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, которые подлежат уплате в Пенсионный фонд РФ;
- страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве.

Страховые взносы уплачивают организации, производящие выплаты работникам.

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию предусмотрен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Счет 69 — пассивный, счет расчетов. По кредиту счета отражаются начисленные суммы страховых взносов, а также пеней за несвоевременный взнос платежей. По дебету — начисленные выплаты различного рода пособий за счет взносов социального страхования, погашение задолженности организации по уплате страховых взносов и пр. Сальдо счета 69 всегда кредитовое,

¹ Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

показывает общую сумму начисленных страховых взносов на отчетную дату.

Начисление страховых взносов производится за счет тех же источников, из которых осуществляются выплаты работникам организации. Если суммы оплаты труда и другие выплаты включаются в затраты *на производство продукции (работы, услуги) или расходы на продажу*, то начисленные суммы страховых взносов также включаются в эти затраты.

Начисление сумм страховых взносов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходы на продажу) на субсчетах:

- расчеты по страховым взносам в Пенсионный фонд России;
- расчеты по страховым взносам с Фондом социального страхования (ФСС) РФ;
- расчеты по страховым взносам с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования;
- расчеты по страховым взносам с территориальным фондом обязательного медицинского страхования;
- расчеты с ФСС РФ по социальному страхованию от несчастных случаев на производстве.

В учете при этом выполняются следующие записи:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» и др.	—	начислены страховые взносы на суммы выплат, включенных в затраты на производство и расходы на продажу
--	---	---

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	—	начислены страховые взносы на суммы, на-
--	---	--

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — численные работникам, занятым в капитальном строительстве.

Если выплаты работникам организации производятся *за счет расходов, связанных с получением прочих доходов*, то начисленные страховые взносы покрываются за счет этих же источников:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — начислены страховые взносы на суммы выплат, включенных в прочие расходы.

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Если учетной политикой организации предусмотрено создание *резерва на оплату отпусков работников*, то страховые взносы, исчисленные с сумм выплат работникам за время оплачиваемых отпусков, списываются за счет средств резерва:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов» — начислены страховые взносы на суммы выплат, включенных в резервы предстоящих расходов.

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Начисленные суммы пеней за *несвоевременную уплату страховых взносов* отражаются в учете следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражены суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату страховых взносов.

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Уплата ежемесячных страховых взносов производится не позднее 15-го числа следующего месяца. Поэтому при условии своевременного осуществления платежей за предыдущие периоды сальдо расчетов по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» должно соответствовать сумме начисленных платежей по страховым взносам.

Расходы на выплату страховых взносов отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности (включаются в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг; коммерческие или управленческие расходы). Исчисленные суммы страховых взносов признаются расходами организации в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Суммы налоговых санкций за невыполнение условий договоров отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, начисление налоговых санкций отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	—	отражены налоговые санкции по страховым взносам
-----------------------------	---	---

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
--

Начисленные средства фонда социального страхования могут быть использованы организацией на социальные нужды. При этом на сумму произведенных расходов организации уменьшают страховые отчисления в части фонда социального страхования. Организации имеют право использовать страховые отчисления на следующие нужды:

- на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по уходу за ребенком, по беременности и другие аналогичные выплаты. Подобные выплаты отражаются в учете записью:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	—	начислены выплаты за счет страховых взносов
---	---	---

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
--

- на выплату пособия по нетрудоспособности (за вычетом удержанного налога на доходы физических лиц) отражается в учете записью:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	—	выплачена сумма пособия по нетрудоспособности наличными
Кредит 50 «Касса»		

- на оплату путевок на санаторно-курортное лечение и отдых работников и членов их семей, лечебное питание, оплату проезда в санаторно-курортные учреждения и учреждения отдыха. Например, получение организацией путевок в органах социального страхования в учете отражается следующими записями:

Дебет 50 «Касса», субсчет 3 — принята к учету пол-
«Денежные документы» ная стоимость путевки

Кредит 69 «Расчеты по соци-
альному страхованию и обеспече-
нию»

Дебет 73 «Расчеты с персона- — списана стоимость
лом по прочим операциям» выданной путевки на сумму

Кредит 50 «Касса», субсчет 3 частичной оплаты, причи-
«Денежные документы» тающейся с получившего
эту путевку работника

Дебет 69 «Расчеты по соци- — списана стоимость
альному страхованию и обеспече- выданной работнику путев-
нию» ки в части, относимой на

Кредит 50 «Касса», субсчет 3 расчеты с органами соци-
«Денежные документы» ального страхования (в пре-
делах норматива)

Дебет 50 «Касса» — погашена задолжен-
ность сотрудника за полу-
ченную путевку

Кредит 73 «Расчеты с персо-
налом по прочим операциям»

Дебет 69 «Расчеты по соци- — погашена задолжен-
альному страхованию и обеспече- ность перед органами соци-
нию» ального страхования по час-

Кредит 51 «Расчетные счета» тичной оплате путевки

- частичное содержание санаториев-профилакториев, санатор-
ных и оздоровительных лагерей для детей и юношества, находящихся на балансе организации. В этом случае отражение операций в
учете зависит от целевого назначения средств:

- если страховые взносы направляются на частичное содержа-
ние оздоровительных учреждений организации, то они учитываются
как прочий доход:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — учтены страховые взносы в составе прочих доходов.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

— если страховые взносы направляются на приобретение путевки в санаторно-курортную организацию — подразделение данной организации, эти суммы отражаются как доходы от обычных видов деятельности:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — принята к учету полная стоимость путевки.

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

Погашение задолженности организации перед страховыми организациями, т. е. фактическое перечисление денежных средств, отражается в учете записью:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — погашена задолженность по страховым взносам в пользу страховых органов

Кредит 51 «Расчетные счета»

При этом перечисление страховых взносов осуществляется с расчетного счета организации в государственные внебюджетные фонды на основе отдельных платежных поручений.

Тема 6

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Целью изучения данной темы является рассмотрение состава расходов по обычным видам деятельности, их классификации по различным признакам, организации учета расходов по обычным видам деятельности в системе счетов 20–39 и в традиционной системе счетов и калькулирования фактической производственной себестоимости объектов калькулирования.

В результате изучения темы приобретаются навыки отражения в аналитическом и синтетическом учетах прямых и косвенных затрат на производство (в том числе общепроизводственных и общехозяйственных расходов) и определения себестоимости конкретных видов продукции.

6.1. Состав затрат на производство

Затраты — это денежная оценка материальных, трудовых, финансовых, природных и других видов ресурсов, задействованных в процессе производства, обращения и сбыта продукции. Если затраты не вовлечены в этот процесс и не списаны или списаны не полностью, то они превращаются в запасы (сырья, материалов, готовой продукции, незавершенного производства и т.д.) и в этом случае относятся к активам организации.

Согласно НК РФ «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведен-

ные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода».

Таким образом, расходы – это затраты:

- полностью списанные в определенном периоде времени;
- экономически обоснованные;
- документально подтвержденные.

Следовательно, в отличие от затрат расходы не могут относиться к активам организации. Расходы отражаются в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках», а затраты – в форме № 1 «Бухгалтерский баланс».

Общий порядок признания расходов в бухгалтерском учете установлен Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). В соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами, кроме того, считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Коммерческие и управленческие расходы могут учитываться в себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном периоде их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной) и в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления расхода.

Расходы по обычным видам деятельности включают расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов; расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для производства продукции, выполне-

ния работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

В бухгалтерском учете организация может признать тот или иной расход, если одновременно выполнены следующие условия:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- есть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Такая уверенность бывает в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива (под активом при этом понимают оплату или передачу иного имущества).

В противном случае, если не исполнено хотя бы одно из названных условий, в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Следует учесть, что амортизация основных средств и нематериальных активов считается расходом исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых в организации способов начисления амортизации.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим *элементам*: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по *статьям затрат*. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Организации, осуществляющие промышленную деятельность, используют *типовую группировку затрат*, которая содержит следующие статьи затрат:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;

- топливо и энергия на технологические цели;
 - заработная плата основных производственных рабочих;
 - отчисления на социальные нужды;
 - расходы на подготовку и освоение производства;
 - общепроизводственные расходы;
 - общехозяйственные расходы;
 - потери от брака;
 - прочие производственные расходы;
- итого производственная себестоимость продукции;
- расходы на продажу;
- итого коммерческая себестоимость продукции.

Следует иметь в виду, что отраслевые группировки затрат по статьям калькуляции могут значительно отличаться от типовой.

6.2. Виды и классификация затрат на производство

В бухгалтерском учете затраты, составляющие себестоимость продукции, принято *классифицировать* по нескольким признакам:

- 1) по способу включения в себестоимость продукции: прямые, косвенные;
- 2) экономической роли в процессе производства: основные, накладные;
- 3) составу: одноэлементные, комплексные;
- 4) отношению к объему производства: переменные, условно-переменные, условно-постоянные;
- 5) участию в процессе производства: производственные, коммерческие;
- 6) эффективности: производительные, непроизводительные;
- 7) отнесению к периоду: текущие, расходы будущих периодов, зарезервированные.

Дадим краткую характеристику приведенным классификациям.

По способу включения в себестоимость продукции расходы подразделяются на прямые и косвенные.

Под *прямыми* понимаются расходы, связанные с производством отдельных видов продукции (на сырье, основные материалы, покуп-

ные изделия и полуфабрикаты, основную заработную плату производственных рабочих и др.), которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость. Под *косвенными* понимаются расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные затраты и др.), включаемые в их себестоимость с помощью специальных методов (косвенно).

Косвенные расходы, как правило, предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» (в учете у поставщика), 28 «Брак в производстве». По окончании месяца их включают в затраты отдельных видов продукции, работ, услуг путем распределения пропорционально условиям, предусмотренным учетной политикой.

Классификация расходов на прямые и косвенные характерна для многопрофильных производств. В организациях, в которых существует только один объект калькуляции, все расходы считаются прямыми.

По экономической роли в процессе производства затраты классифицируют на основные и накладные. *Основные затраты* непосредственно связаны с циклом производства продукции и его обслуживанием. Иными словами, основные затраты включают в себя прямые расходы и расходы на эксплуатацию и обслуживание оборудования (запасы сырья, основные, вспомогательные и упаковочные материалы, заработная плата основных производственных рабочих, а также наладчиков и рабочих, занятых ремонтом оборудования, вместе с отчислениями на социальные нужды и др.).

Накладные затраты связаны с организацией производства и управлением и включают в себя общехозяйственные затраты, а также затраты на управление производством, например заработную плату руководителей, специалистов и служащих, вместе с отчислениями на социальные нужды, расходы на перемещение, содержание вычислительного центра (ВЦ), пожарно-сторожевую охрану, отопление помещений и др.

По составу затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементные затраты состоят из одного вида расходов (зарботной платы, амортизации и т. п.).

Комплексные затраты состоят из группы одноэлементных расходов. К ним относят, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят зарботная плата, амортизация и другие одноэлементные затраты.

По отношению к объему производства затраты подразделяются на переменные, условно-переменные и условно-постоянные.

Переменными считают затраты, размер которых меняется пропорционально изменению физического объема производства. Прямые затраты, как материальные, так и трудовые, всегда являются переменными, так как непосредственно зависят от объемов производства и продаж продукции. Затраты электроэнергии, топлива, вспомогательных материалов, которые относятся к общепроизводственным расходам, также могут быть переменными. Например, от физических объемов производства и продажи продукции зависят затраты на продажу — на упаковку, складирование, выполнение погрузочно-разгрузочных работ, транспортировку, охрану грузов. Таким образом, часть косвенных расходов может быть классифицирована как переменные. Переменные затраты, как правило, нормируются на единицу продукции. Переменные затраты на единицу продукции являются постоянной величиной.

Условно-переменные затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной. К условно-переменным относятся затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, а также зарботная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов.

Условно-постоянные затраты практически не зависят от изменения объема производства продукции — это общехозяйственные расходы, часть общепроизводственных расходов (сумма начисленной амортизации по зданиям, сооружениям, машинам и оборудованию и т. п.), часть расходов на продажу (расходы на рекламу продукции). Условно-постоянные расходы, рассчитанные на единицу продукции, изменяются обратно-пропорционально изменению объема производства, т. е. с увеличением объема производства их величина в расчете на единицу продукции уменьшается.

По участию в процессе производства затраты подразделяются на производственные и коммерческие (связанные с процессом продаж продукции).

Производственные затраты связаны с изготовлением продукции и образуют ее производственную себестоимость.

Коммерческие — это затраты поставщика, связанные с отгрузкой и продажей продукции.

В зависимости от **эффективности** затраты подразделяются на производительные и непроизводительные.

Производительные затраты относятся непосредственно к производству данной продукции и соотносятся с доходами, полученными от производственной деятельности.

Непроизводительные затраты вызваны недостатками в технологии и организации производства, системе сохранности имущества, а также внешними обстоятельствами. К непроизводительным расходам можно отнести оплату простоев производства по вине администрации цехов и организаций, а также по внешним причинам, виновники которых не установлены; доплату за сверхурочную работу; убытки от стихийных бедствий; штрафы, уплаченные другим организациям, и др.

По отнесению к периоду затраты подразделяются на текущие, расходы будущих периодов (отложенные затраты) и зарезервированные.

Текущие расходы относятся к затратам данного отчетного периода.

Расходы будущих периодов (отложенные затраты) — это затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, но не признанные в качестве расходов данного периода. Эти расходы обычно подлежат включению в затраты на производство продукции (работ, услуг) в последующие периоды равномерно.

Зарезервированные затраты включены в затраты на производство продукции (работ, услуг) на плановую (прогнозируемую) сумму предстоящих затрат. Зарезервированные затраты образуют специальные резервы, средства которых по мере необходимости используются на оплату отпусков, ремонт основных средств, выплату ежегодных пособий за выслугу лет и проч.

6.3. Системы счетов для учета затрат на производство

Для обеспечения учета всех затрат на производство в соответствии с приведенной классификацией, распределения их между производствами и видами продукции создана система счетов бухгалтерского учета.

Организация должна выбрать ту или иную совокупность счетов для учета затрат и закрепить основные элементы учета затрат в учетной политике организации.

Нормативными документами по бухгалтерскому учету предусмотрена вариантность способов бухгалтерского учета по следующим направлениям в учетной политике:

1. Порядок учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции:

- затраты отчетного периода подразделяются на прямые и косвенные с включением последних после распределения в фактическую калькуляцию единицы продукции (работы, услуги). Системно калькулируется полная фактическая производственная себестоимость объекта калькулирования;

- затраты отчетного периода подразделяются на производственные (переменные, условно-переменные) и периодические (условно-постоянные). Последний вид расходов в конце отчетного периода в полной сумме списывается на уменьшение выручки от продажи продукции (работ, услуг). В калькуляцию продукции эти расходы не включаются. Системно калькулируется неполная (сокращенная) фактическая производственная себестоимость объекта калькулирования¹.

2. Учет затрат по обычным видам деятельности с применением:

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н, п. 9; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденная приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 н, пояснения к счету 26 «Общехозяйственные расходы».

- счетов 20–29;
- счетов 20–39¹.

3. Порядок распределения косвенных расходов между объектами калькулирования. В качестве распределительной базы принимаются:

- прямая заработная плата основных производственных рабочих;
- прямые материальные затраты;
- сумма прямых затрат;
- выручка от продажи продукции (работ, услуг).

4. Порядок признания коммерческих расходов:

- признаются в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном периоде их признания;
- распределяются между проданными и непроданными продукцией, работами, услугами².

По способу учета затрат по обычным видам деятельности План счетов предоставляет принципиальную возможность разделения общей бухгалтерии организации на внешнюю (финансовую) и внутреннюю (управленческую или производственную).

Таким образом, информация о затратах по обычным видам деятельности может формироваться с применением счетов 20–29 и 20–39.

6.4. Вариант учета затрат на производство с применением счетов 20–29

6.4.1. Учет прямых затрат на производство

Прямые затраты на производство продукции, работ и услуг включают в себя сырье и материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические нужды, оплату труда производственных рабочих и соответствующие отчисления на социальные нужды, расходы на подготовку и освоение производства.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) п. 9.

² Там же.

Для учета прямых затрат на производство открываются счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Основное производство — это производство, в котором осуществляется непосредственно процесс производства продукции, выполняются работы, оказываются услуги, предназначенные для продажи.

Для обеспечения учета затрат основного производства по элементам и статьям калькуляции по видам изготавливаемой продукции предназначен счет 20 «Основное производство». Счет 20 — активный, калькуляционный. Сальдо по счету 20 всегда дебетовое, показывает величину незавершенного производства.

Затраты незавершенного производства составляют незаконченные работы, не принятые заказчиком; продукция (полуфабрикаты), не прошедшая всех стадий обработки; готовые изделия, не принятые отделом технического контроля; не полностью укомплектованная продукция; готовая продукция, не прошедшая испытаний. В незавершенное производство не включают материалы и покупные полуфабрикаты, не подвергшиеся обработке.

В зависимости от варианта учета приобретения и заготовления материалов по счетам бухгалтерского учета производятся следующие записи:

Дебет 20 «Основное производство»	— отражена фактическая себестоимость материалов, израсходованных на производство продукции, работ, услуг
Кредит 10 «Материалы»	
Дебет 20 «Основное производство»	— отражена стоимость материалов, израсходованных на производство продукции, работ, услуг по учетным ценам
Кредит 10 «Материалы»	
Дебет 20 «Основное производство»	— отражена сумма отклонений фактической себестоимости от учетной стоимости по израсходованным материалам.
Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	

Расходы покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий списываются на затраты производства аналогично расходам на сырье и материалы.

Общие расходы на покупную электро- и теплоэнергию отражаются на основании предъявленных счетов энергетических и других организаций бухгалтерскими записями:

Дебет 20 «Основное производство» (технологические нужды) — отражена стоимость энергии на технологические

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» цели (без НДС)

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — на сумму НДС от стоимости энергии на технологические нужды.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

На расходы на оплату труда делается бухгалтерская запись:

Дебет 20 «Основное производство» — отражена сумма начисленной заработной платы

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» производственных рабочих.

Одновременно с отнесением заработной платы в состав себестоимости продукции отражается сумма страховых взносов на социальные нужды в соответствии с действующим законодательством:

Дебет 20 «Основное производство» — отражена сумма начисленных страховых взносов

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» от заработной платы производственных рабочих.

Резервирование суммы на предстоящую оплату отпусков, включая платежи на социальное страхование и обеспечение, отражается бухгалтерской записью:

Дебет 20 «Основное производство» — отражена сумма резерва на предстоящую оплату отпусков, включая страховые

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов» платежи.

Расходы на подготовку и освоение производства учитываются по дебету счета 97 как расходы будущих периодов. По завершении освоения новых видов продукции и их передаче в серийное производство затраты, ранее учтенные по счету 97 «Расходы будущих периодов», списываются по частям в течение установленного срока (двух и более лет) следующей учетной записью:

Дебет 20 «Основное произ- водство»	— включена в затраты на производство продукции,
Кредит 97 «Расходы будущих периодов»	соответствующая доля за- трат на освоение новых ви- дов продукции.

6.4.2. Учет косвенных затрат на производство

К косвенным расходам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Рассмотрим их состав и порядок учета.

К общепроизводственным расходам (часть расходов организации по обычным видам деятельности) относятся расходы по работам, связанным с обслуживанием основных и вспомогательных производств организации. Бухгалтерский учет ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Счет 25 — активный, собирательно-распределительный.

В составе общепроизводственных расходов промышленные организации с цеховой структурой управления учитывают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; цеховые расходы в разрезе каждого цеха основного и вспомогательного производств.

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования подразделяются на текущие и единовременные.

Текущие расходы отражаются на счете 25 следующим образом:

Дебет 25 «Общепроизводст- венные расходы»	— отражены амортиза- ционные отчисления по
Кредит 02 «Амортизация ос- новных средств»	производственному и подь- емно-транспортному обору- дованию и пр.

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Единовременные расходы в соответствии с учетной политикой организации учитываются предварительно на счете 97 «Расходы будущих периодов». По окончании работ затраты ежемесячно списываются с этого счета равными частями в течение срока, установленного расчетом:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

— отражены амортизационные отчисления по нематериальным активам

— отражены расходы по эксплуатации оборудования, затраты на внутрипроизводственные нужды, на ремонт оборудования, транспортных средств и инструмента (если не создается резерв)

— отражены расходы на ремонт оборудования, транспортных средств и инструмента при создании резерва

— отражены расходы по страхованию основных средств и нематериальных активов

— отражены расходы по оплате труда работников, занятых обслуживанием; начисление страховых взносов.

— в затраты общепроизводственного назначения включена соответствующая доля ранее учтенных расходов будущих периодов.

Цеховые расходы учитываются на счете 25 в составе следующих основных затрат:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» — отражены расходы по оплате труда аппарата

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» управления цехов со страховыми платежами, другие расходы по управлению

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» — отражены амортизационные отчисления зданий,

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» сооружений общецехового назначения и нематериальных активов

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» — отражены расходы по содержанию зданий и

Кредит 23 «Вспомогательные производства» сооружений, расходы на ремонт основных средств.

Промышленные организации могут учитывать цеховые расходы вспомогательных производств непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства». При этом организации с бесцеховой структурой управления учитывают цеховые расходы на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в составе общезаводских (управленческих) расходов.

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

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования в конце отчетного месяца списываются следующими записями:

Дебет 20 «Основное производство» — по цехам и видам продукции

Кредит 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет 23 «Вспомогательные — по видам производств и продукции (работ, производства»
Кредит 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет 28 «Брак в производстве» — на стоимость бракованной продукции
Кредит 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет 29 «Обслуживающие — по обслуживающим производствам и хозяйствам
производства и хозяйства»
Кредит 25 «Общепроизводственные расходы» и видам продукции

Дебет 91 «Прочие доходы и — в части расходов по расходам» работам, выполненным в прошлом году.
Кредит 25 «Общепроизводственные расходы»

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

Общехозяйственные расходы представляют собой затраты организации на управление, являющиеся составной частью расходов организации по производству продукции (работ, услуг), но не связанные непосредственно с производственным процессом. В связи с этим данные расходы можно также назвать управленческими.

Бухгалтерский учет общехозяйственных расходов ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Счет 26 — активный, собирательно-распределительный.

К общехозяйственным расходам относят:

- административно-управленческие расходы;
- расходы по содержанию общехозяйственного персонала, непосредственно не связанного с технологическим процессом;
- амортизационные отчисления основных средств управленческого назначения и расходы на их ремонт;
- расходы по уплате арендной платы за помещения управленческого назначения;

- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и прочих услуг;

- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются в учете следующим образом:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» — отражены амортизационные отчисления основных средств и нематериальных активов управленческого назначения

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» — отражена стоимость использованных материалов на управленческие нужды

Кредит 10 «Материалы»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» — отражена стоимость потребленных услуг, оказанных вспомогательными производствами, а также расходов по ремонту основных средств управленческого назначения

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» — отражены расходы строительных организаций по эксплуатации строительных машин и механизмов общехозяйственного назначения

Кредит 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» — включена в затраты общехозяйственного назначения доля расходов по ремонтным работам, ранее учтенным в составе расходов будущих периодов в случае, если организация не образует резерва на ремонт

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	— отражены отчисления по имущественному и личному страхованию
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	— отражены расходы на оплату труда управленческого персонала и страховые взносы
Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	— отражены недостатки и потери, отнесенные на общехозяйственные расходы
Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	
Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	— отражена задолженность другим организациям за оказанные ими услуги или за потребленное топливо, энергию всех видов для общехозяйственных нужд
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	— отражена задолженность по уплате налогов, сборов и других платежей в бюджет, включаемых в установленном порядке в затраты на производство продукции (работ, услуг)
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	
Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»	— отражена сумма расходов, осуществленных подотчетными лицами и связанных с управлением и обслуживанием организации в целом, в том числе командировочные расходы
Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена задолженность различным организациям за оказанные им услуги по аренде, транспортному обслуживанию, консультационные, информационные, аудиторские и другие аналогичные услуги, суммы платежей по страхованию имущества, гражданской ответственности и др.

Для целей управления общехозяйственные расходы могут учитываться в полном размере: в составе *производственной* себестоимости продукции, работ, услуг; в составе себестоимости *проданной* продукции, работ, услуг.

При учете общехозяйственных расходов в полном объеме в составе *производственной* себестоимости необходимо прежде всего выбрать способ их распределения, который позволит с большей точностью отнести их на себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг). Основными способами распределения являются: пропорционально основной заработной плате рабочих, пропорционально сметным или нормативным ставкам, пропорционально количеству выпущенной продукции в условных единицах, пропорционально отработанным каждой группой машин машино-часам. Рассмотрим порядок распределения общехозяйственных расходов, если базисом для их распределения принята основная заработная плата рабочих:

- определить процент общехозяйственных расходов к расходам на оплату труда рабочих, учтенным на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- по исчисленному проценту, умноженному на сумму расходов на оплату труда рабочих, приходящихся на каждый вид производства, определить по каждому виду суммы общехозяйственных расходов;
- списать рассчитанные затраты по назначению:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

При учете общехозяйственных расходов в полном объеме в составе себестоимости *проданной* продукции, работ, услуг они списываются в дебет счета 90 «Продажи»:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

— включена в затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг основного производства соответствующая сумма общехозяйственных затрат

— включена в затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг вспомогательных производств (если вспомогательные производства изготавливали продукцию, выполняли работы, оказывали услуги на сторону) соответствующая сумма общехозяйственных расходов

— включена в затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг обслуживающих производств (если обслуживающие производства изготавливали продукцию, выполняли работы, оказывали услуги на сторону) соответствующая сумма общехозяйственных расходов

— списана сумма учтенных в отчетном периоде общехозяйственных расходов

Запись осуществляется, если организацией принято решение о признании указанных затрат полностью в учтенной в отчетном периоде сумме в себестоимости проданной продукции (работ, услуг) в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Таким образом, отражение косвенных затрат в калькуляционном разрезе даст возможность обеспечить формирование информации, необходимой для определения полной производственной себестоимости продукции (работ, услуг) либо неполной (сокращенной) производственной себестоимости.

6.5. Вариант учета затрат на производство с применением счетов 20–39

Во втором случае счета 20–29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг); счета 30–39 применяются для учета расходов по элементам затрат. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов (табл. 6.1 и 6.2). Состав и методика использования счетов 20–39 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Минфина РФ.

Таблица 6.1

Вариант с использованием счетов 20–39

Счета финансового бухгалтерского учета	Счета управленческого бухгалтерского учета
	10 «Материалы» 20 «Основное производство» 23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы» 27 «Результаты производственной деятельности» 31 «Материальные затраты»*

Счета финансового бухгалтерского учета	Счета управленческого бухгалтерского учета
32 «Затраты на оплату труда»	32 «Затраты на оплату труда»*
33 «Отчисления на социальные нужды»	33 «Отчисления на социальные нужды»*
34 «Амортизация»	34 «Амортизация»*
35 «Прочие затраты»	35 «Прочие затраты»*
36 «Затраты по обычным видам деятельности»	—
—	43 «Готовая продукция»
39 «Остаток материально-производственных запасов (материалы, незавершенное производство, готовая продукция)»	—
90 «Продажи»	90 «Продажи»*

- Отражающий счет.

Таблица 6.2

Схемы финансового и управленческого учета

Схема финансового бухгалтерского учета		Содержание хозяйственной операции	Схема управленческого бухгалтерского учета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
31	60	Приняты к учету на склад материалы	10	31*
		Отпущены материалы (признаны материальные затраты):		
		- в производство	20	10
		- на общепроизводственные нужды	25	10
		- на общехозяйственные нужды	26	10
32	70	Начислена заработная плата (признаны затраты на оплату труда) — всего, в том числе:		

Схема финансового бухгалтерского учета		Содержание хозяйственной операции	Схема управ- ленческого бухгалтерского учета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
33	69	- основных производственных рабо- чих	20	32*
		- общепроизводственного персонала	25	32*
		- общехозяйственного персонала	26	32*
34	02 05	Начислены платежи на социальное страхование и обеспечение (призна- ны затраты на социальное страхова- ние и обеспечение) — всего, в том числе от заработной платы:		
		— основных производственных ра- ботников	20	33*
		— общепроизводственного персонала	25	33*
35	51, 76	— общехозяйственного персонала	26	33*
		Начислена амортизация по основ- ным средствам и нематериальным активам (признаны затраты на амор- тизацию основных средств и нема- териальных активов) — всего, в том числе:		
		- по внеоборотным активам		
		общепроизводственного назначения	25	34*
		- по внеоборотным активам		
		общехозяйственного назначения	26	34*
		Признаны прочие производственные затраты	25	35*
		Общепроизводственные затраты признаны в производственной себе- стоимости продукции	20	25
		Общехозяйственные затраты при- знаны в производственной себе- стоимости продукции (если орга- низация в системе управленческого		

Схема финансового бухгалтерского учета		Содержание хозяйственной операции	Схема управ- ленческого бухгалтерского учета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
62	90	бухгалтерского учета при формиро- вании учетной политики выбрала вариант калькулирования полной фактической производственной се- бестоимости готовой продукции, т. е. вариант с включением общехо- зяйственных периодических затрат (управленческих затрат) в себестои- мость объектов калькулирования)	20	26
		Сдана на склад готовая продукция	43	20
		Признана выручка от продажи про- дукции	90*	27
		Производственная себестоимость проданной продукции признана рас- ходом отчетного периода после при- знания дохода от обычных видов деятельности	27	43
		Общехозяйственные затраты при- знаны в качестве расхода отчетного периода (если организация в системе управленческого бухгалтерского учета при формировании учетной политики выбрала вариант кальку- лирования сокращенной фактиче- ской производственной себестоимо- сти готовой продукции, т. е. вариант со списанием общехозяйственных периодических затрат (управленче- ских затрат) в конце отчетного пе- риода непосредственно на счет про-		

Схема финансового бухгалтерского учета		Содержание хозяйственной операции	Схема управ- ленческого бухгалтерского учета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
		изводственных результатов после признания выручки от продаж)	27	26
		Закрытие счетов:		
36	31	– учета материальных затрат		
36	32	– учета затрат на оплату труда		
36	33	– учета отчислений на социальные нужды		
36	34	– учета амортизации		
36	35	– учета прочих затрат		
90	36	Признание затрат по обычным ви- дам деятельности в качестве расхо- дов по обычным видам деятельности		
39	90	Оценены остатки материально- производственных запасов (МПЗ) (материалы, незавершенное произ- водство, готовая продукция) на ко- нец отчетного периода		

* Отражающий счет

Организации следует взвешенно подходить к решению вопроса о применении подхода к учету затрат с параллельной системой счетов (финансовая и управленческая бухгалтерия) до появления соответствующих методических рекомендаций Минфина РФ. Использовать этот вариант можно только в случае, если финансовые и бухгалтерские службы организации адекватно оценивают полезность данного способа учета.

6.6. Учет расходов будущих периодов

Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам,

предназначен счет 97 «Расходы будущих периодов». Счет 97 — активный, бюджетно-распределительный. По дебету счета 97 отражаются расходы, связанные:

- с горно-подготовительными работами;
- освоением новых организаций, производств, установок, агрегатов;
- неравномерно произведенным в течение года ремонтом основных средств (если организацией не создается соответствующий резерв или фонд);
- арендной платой, перечисляемой авансом;
- оплатой услуг теле- и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды;
- рекламой товаров, продукции, работ, услуг;
- платежами по добровольному страхованию;
- уплатой процентов по кредиту;
- приобретением лицензий и другие расходы.

По кредиту счета 97 осуществляется списание расходов на затраты производства или расходы на продажу (или другие источники) в течение того периода, к которому они относятся. Порядок списания расходов регулируется организацией и отражается в учетной политике (равномерно, пропорционально объему производства и т. п.).

Сальдо по счету 97 всегда дебетовое, показывает сумму расходов, произведенных организацией в счет расходов будущих периодов.

Рассмотрим порядок учета отдельных видов расходов будущих периодов.

Расходы по оплате аренды объектов основных средств (если договором предусмотрено внесение арендной платы за последующие периоды) должны относиться к расходам будущих периодов и включаться в затраты на производство и расходы на продажу продукции (работ, услуг) в течение срока, на который аренда рассчитана.

В бухгалтерском учете арендатора плата за аренду объектов основных средств отражается следующими записями:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»	—	отражена сумма арендной платы, подлежащая
-------------------------------------	---	---

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	оплате в соответствии с договором за следующий период
--	---

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К расходам будущих периодов могут относиться расходы на рекламу. Если расходы на рекламу относятся к текущему отчетному периоду, то они списываются непосредственно на затраты этого периода. К расходам организации на рекламу относятся расходы на разработку и распространение рекламных изделий; рекламные мероприятия через средства массовой информации, световую и иную наружную рекламу; приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию кино-, видео-, диафильмов и т. п.; изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и др.; хранение и экспедирование рекламных материалов; участие в выставках, ярмарках, экспозициях; оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов; проведение иных рекламных мероприятий, связанных с деятельностью организации.

Расходы на рекламу в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— погашена задолженность по арендной плате

— списана часть арендной платы по мере наступления следующих отчетных периодов на затраты основного производства, вспомогательных производств, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, включена в расходы на продажу и др.

— принята к учету сумма НДС, указанная в расчетных документах, предъявленных к оплате.

— произведена оплата услуг по рекламе

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Расходы по неравномерно производимым ремонтам основных средств также могут учитываться как расходы будущих периодов, если организация не создает резерва для ремонта основных средств.

Учет затрат по всем видам ремонтов, выполняемых собственными силами, ведется организацией на счете 23 «Вспомогательные производства» в разрезе прямых и косвенных расходов и отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 10 «Материалы»

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

— отнесена на расходы будущих периодов стоимость услуг по рекламе последующих временных периодов (без НДС)

— принята к учету сумма НДС со стоимости услуг по рекламе, предоставление которых планируется в последующих периодах

— отнесена на затраты на производство (расходы на продажу) стоимость оказанных услуг по рекламе за отчетный период

— принят к возмещению из бюджета налог на добавленную стоимость по потребленным услугам рекламного характера.

— израсходованы материалы на ремонт основных средств

— начислена оплата труда работникам, занятым

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

Бухгалтерские записи по учету затрат на проведение ремонта подрядным способом будут выглядеть следующим образом:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

Расходы на ремонт основных средств, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», списываются обычно в течение от-

ремонтом основных средств

— начислены страховые взносы от оплаты труда этих работников

— отражены прочие расходы, подлежащие включению в затраты по ремонту основных средств

— отражены затраты вспомогательного производства по ремонту основных средств, произведенному в отчетном периоде, относящиеся к следующим отчетным периодам.

— отражена задолженность перед подрядчиками за оказанные услуги при производстве ремонтных работ, относящихся к расходам будущих периодов

— принята к учету сумма НДС, относящаяся к затратам на ремонт

— оплачен счет за выполненный ремонт.

четного года равномерными долями в дебет счетов учета затрат или расходов на продажу следующей записью:

Дебет 20 «Основное произ-водство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.	— включена в затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, в расходы на продажу соответствующая доля расходов на ремонт основных средств, ранее учтенная как расходы будущих периодов.
--	---

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

К расходам будущих периодов относятся также *расходы на приобретение лицензий*, связанных с осуществлением определенной деятельности. Суммы, уплаченные или подлежащие уплате в связи с приобретением указанных лицензий, подлежат отражению в бухгалтерском учете в качестве текущих расходов. При этом вначале они могут отражаться на счете 97 «Расходы будущих периодов» записью:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»	— отражены расходы на приобретение лицензий.
-------------------------------------	--

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)

В последующем они периодически списываются в течение срока действия лицензии на счет 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу» записью:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» (44 «Расходы на продажу»)	— списание расходов равномерными долями в течение срока действия лицензий.
--	--

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

Аналогично учитываются и другие расходы, относящиеся к расходам будущих периодов. Так, выбытие компьютерной программы или базы данных, числящейся в бухгалтерском учете в составе расходов будущих периодов, отражается записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — непогашенная сумма расходов будущих периодов отнесена в состав прочих

Кредит 97 «Расходы будущих периодов» расходов.

Тема 7

УЧЕТ ГОТОВОЙ И ПРОДАННОЙ ПРОДУКЦИИ

Целью изучения данной темы является приобретение знаний: о понятии, характеристике и особенностях учета готовой продукции, являющейся результатом обычных видов деятельности организации; о способах оценки готовой продукции и условий их применения; о возможных вариантах учета выпущенной продукции (работ, услуг) на всех стадиях ее движения, включая продажу; о различных способах формирования полной фактической себестоимости проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, включая порядок формирования и списания расходов на продажу; о порядке определения финансового результата от продажи готовой продукции, результатов выполненных работ и оказанных услуг.

В результате изучения темы приобретаются навыки аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в зависимости от способов ее оценки.

7.1. Понятие «готовая продукция» и способы ее оценки

Готовая продукция представляет собой часть материально-производственных запасов организации, готовых к продаже, являющихся конечным результатом производственного процесса, полностью законченных обработкой, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов¹. Продукцией сферы материального производства являются также выполненные работы (научно-технического характера, транспортные, связанные с рекламой, по обработке да-

¹ Продукция, не прошедшая все операции обработки или неукomплектованная, а также не сданная на склад, числится в учете в составе незавершенного производства.

вальческого сырья и др.) и оказанные услуги (услуги связи, жилищно-коммунальные, посреднические, инновационные, консультационные, маркетинговые и др.).

Готовая продукция, как правило, должна сдаваться на склад готовой продукции. Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно). Для организации учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно-натуральные измерители (например, консервы в условных банках, чугун в пересчете на передельный, отдельные виды продукции, исходя из их веса или объема полезного вещества, и т. д.). Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с отдельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, типоразмеры, модели, фасоны и т.д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части и т.д.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления бухгалтерской отчетности.

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по фактической производственной себестоимости). При этом остатки готовой продукции на складе на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации либо по фактической производственной себестоимости либо по нормативной себестоимости (включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции). Нормативная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

Способ оценки по фактической производственной себестоимости применяется в производствах, выпускающих изделия или выполняющих работы по индивидуальным заказам. Фактическая себестоимость каждого изделия, вида работ определяется по мере их завершения.

При применении способа оценки по нормативной себестоимости по окончании месяца выявляют отклонения фактической себестоимости от нормативной. Этот способ оценки возможен при организации нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, при наличии нормативных калькуляций. В аналитическом бухгалтерском учете в местах хранения готовой продукции разрешается применять учетные цены. В связи с тем, что продукция может выпускаться и отгружаться покупателям с первых дней месяца, а себестоимость произведенной в текущем периоде продукции можно определить только по его окончании, движение готовой продукции в течение месяца отражается с использованием учетных цен.

В качестве *учетных цен* могут быть приняты: фактическая производственная себестоимость прошлого периода; нормативная себестоимость; договорные цены; другие виды цен. Выбор конкретного варианта учетной цены остается за организацией.

При использовании в текущем учете учетных цен возникает необходимость выявления и распределения стоимостных отклонений (разницы) между отгруженной, проданной продукцией и ее остатком на складе и в отгрузке.

Выбранный организацией метод оценки готовой продукции в бухгалтерском учете и способ определения учетной цены должны быть отражены в учетной политике организации.

Применение варианта оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Фактическая производственная себестоимость прошлого периода в качестве учетной цены продукции применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Договорные цены в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен.

7.2. Варианты учета готовой продукции

Для учета выпущенной продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете предназначены следующие счета:

- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный месяц, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции (работ, услуг) от учетной цены;
- 43 «Готовая продукция» — для обобщения информации о выпущенной продукции по фактической или нормативной производственной себестоимости;
- 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» — для обобщения информации по технологически обособленным законченным этапам работ долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические и др.).

Планом счетов рекомендуется два *варианта учета выпуска из производства готовой продукции*: с использованием только счета 43; с использованием счетов 40 и 43.

Рассмотрим каждый из этих способов.

1. Способ учета с использованием только счета 43 применяется, если в учетной политике организации выбран метод оценки готовой продукции по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости (при использовании учетных цен).

Счет 43 «Готовая продукция» — активный, инвентарный; по дебету счета отражается поступление готовой продукции на склад организации, по кредиту счета — отгрузка ее потребителю. Сальдо по счету всегда дебетовое, показывает остаток готовой продукции на складе на соответствующую дату.

Если учет готовой продукции *ведется по фактической производственной себестоимости*, то поступление готовой продукции на склад отражается по фактически сложившимся затратам на ее изготовление и отражается в учете следующей записью:

Дебет 43 «Готовая продукция» — принята к учету (на склад) готовая продукция по фактической себестоимости

Кредит 20 «Основное производство»

Соответственно списание готовой продукции при ее отгрузке со склада оформляется следующими записями:

Дебет 45 «Товары отгруженные» — отражена фактическая себестоимость отгруженной¹ готовой продукции,

Кредит 43 «Готовая продукция» — выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — отражена фактическая себестоимость проданной готовой продукции.

Кредит 43 «Готовая продукция»

Если учет готовой продукции ведется *в учетных ценах*, то на счете 43 она учитывается:

- в синтетическом учете — по фактической производственной себестоимости;

- в аналитическом учете — по нормативной себестоимости с выделением отклонений фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам (на отдельных субсчетах).

Таким образом, если учет готовой продукции на счете 43 ведется с использованием учетных цен, то составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 43 «Готовая продукция» — принятие к учету (на склад) готовой продукции по учетной (нормативной) себестоимости в течение месяца

Кредит 20 «Основное производство»

¹ Оценка отгруженных ценностей производится по фактической производственной себестоимости и расходам на их отгрузку.

Дебет 43 «Готовая продукция», субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»

Кредит 20 «Основное производство»

— отражено отклонение фактической себестоимости от нормативной по выпущенной и сданной на склад готовой продукции в конце месяца (перерасход — дополнительная проводка, экономия — сторнировочная запись).

Списание готовой продукции (при отгрузке, отпуске и т. д.) может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счет учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции (определяется пропорционально ее учетной стоимости). Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на счете 43 "Готовая продукция" (субсчете "Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости").

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции, т. е. нормативная себестоимость в этом случае выступает только в качестве текущей учетной оценки. Запасы готовой продукции в бухгалтерском балансе будут отражены по фактической себестоимости.

Сданные заказчикам *работы и оказанные услуги* отражаются в учете записями:

а) при использовании счета 45 «Товары отгруженные»:

Дебет 45 «Товары отгруженные»

Кредит 20 «Основное производство»

— списана фактическая производственная себестоимость сданных заказчику работ и услуг основного производства, выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете

Дебет 45 «Товары отгруженные» Кредит 20 «Основное производство»	— списана учетная цена и отклонения фактической себестоимости от учетной цены сданных заказчику работ и услуг основного производства, выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (экономия - сторно);
---	--

б) без использования счета 45 «Товары отгруженные»:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» Кредит 20 «Основное производство»	— отражена стоимость выполненных работ и оказанных услуг (по фактической себестоимости, либо в учетных ценах и отклонений учетной цены от фактической) на момент признания выручки.
--	--

2. Способ учета выпуска готовой продукции с использованием счетов 40 и 43 предполагает, что в учетной политике организации выбран метод оценки готовой продукции по нормативной себестоимости. Основным условием применения счета 40 является наличие и использование в практике организации нормативной себестоимости продукции, т. е. наличие в организации нормативного учета. Учет готовой продукции на счете 43 при этом варианте ведется только в учетных ценах, а на счете 40 – и по учетной цене (нормативной себестоимости), и по фактической себестоимости.

При применении этого способа нормативная себестоимость играет роль не только текущей учетной, но и балансовой оценки готовой продукции, т. е. запасы готовой продукции в бухгалтерском балансе будут отражены по нормативной себестоимости. Отклонения же фактической себестоимости от нормативной на остаток готовой

продукции не относятся и признаются расходами или доходами отчетного периода в полном объеме.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — активно-пассивный, регулирующий; по дебету счета учитываются выпущенная из производства и сданная на склад продукция, выполненные работы и оказанные услуги по фактической производственной себестоимости, по кредиту счета — та же продукция (работы, услуги) по нормативной себестоимости. В конце месяца дебетовые и кредитовые обороты сопоставляются, в результате выявляются отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной. Счет 40 закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

В учете выполняются следующие записи:

Дебет 43 «Готовая продукция»	—	принятие на склад
Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»		<i>в течение месяца</i> фактически выпущенной готовой продукции, оцененной по нормативной себестоимости или другим учетным ценам

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	отражены сданные работы и оказанные услуги в учетных ценах
Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»		<i>(в течение месяца)</i>

Дебет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	—	отражена стоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг
Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»		<i>по окончании месяца</i> в сумме фактической производственной себестоимости (в зависимости от вида производства)

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	отражена сумма превышения фактической производственной себестоимости над нормативной
Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»		<i>— перерасход</i>

Дебет 90 «Продажи», субсчет
2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40 «Выпуск продук-
ции (работ, услуг)»

— отражена сумма пре-
вышения нормативной себе-
стоимости над фактической
производственной — *эко-
номия* (сторнировочная за-
пись)

Таким образом, вся сумма отклонений, выявленная на конец месяца на счете 40, списывается независимо от количества проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг за отчетный месяц, т. е. распределение отклонений между проданной и непроданной продукцией за отчетный период не производится. Отклонения должны быть списаны в дебет счета учета продаж (счет 90/2), даже если произведенная продукция вообще не продавалась в отчетном месяце.

Если организация на конец месяца продала не всю выпущенную продукцию, то ее остаток на складе (счет 43) отражается в балансе по нормативной себестоимости.

Организациями с длительным производственным циклом (строительными, научно-исследовательскими, проектными и др.) для отражения операций по законченным этапам работ используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Счет 46 — активный, инвентарный. По дебету счета отражается договорная стоимость сданных заказчику отдельных этапов работ (включая НДС) на основании расчетных документов, по кредиту осуществляется погашение дебиторской задолженности в корреспонденции с денежными счетами.

При использовании счета 46 выполняются следующие проводки:

Дебет 46 «Выполненные эта-
пы по незавершенным работам»

Кредит 90 «Продажи», суб-
счет 1 «Выручка»

Дебет 90 «Продажи», субсчет
2 «Себестоимость продаж»

— отражена договорная
стоимость отдельных этапов
выполненных и оплаченных
работ включая НДС

— списана фактическая
производственная себестои-

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

мость законченных и сданных заказчику этапов работ при оценке по нормативной себестоимости

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

— списана фактическая производственная себестоимость законченных и сданных заказчику этапов работ при оценке по фактической себестоимости.

Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Излишки готовой продукции, выявленные при инвентаризации, оцениваются по рыночной стоимости на дату инвентаризации и отражаются в учете как прочие доходы следующей записью:

Дебет 43 «Готовая продукция»

— отражена рыночная стоимость излишков готовой продукции.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Излишки по пересортице готовой продукции принимаются к учету в зачет недостачи проводкой:

Дебет 43 «Готовая продукция»

— отражена стоимость пересортицы готовой продукции.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Недостача готовой продукции отражается в учете записью:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— отражена недостача готовой продукции (по результатам инвентаризации).

Кредит 43 «Готовая продукция»

Выявленная недостача готовой продукции может быть списана на издержки производства в пределах норм естественной убыли:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

— списана недостача по фактической или учетной стоимости в пределах норм естественной убыли.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Недостача готовой продукции сверх норм естественной убыли отражается в учете следующим образом:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — отражена сумма, подлежащая взысканию с виновных лиц по рыночным ценам

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена сумма недостач при отсутствии конкретных виновников, а также во взыскании которых откачено судом.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

7.3. Учет продажи готовой продукции, сдачи работ и услуг

Порядок организации синтетического учета продажи готовой продукции зависит от оперативного учета исполнения договоров поставки (и других видов договоров), заключенных с покупателями и заказчиками. Основанием для бухгалтерского учета выручки от продажи продукции является информация, отраженная в договоре о порядке и датах перехода права собственности к покупателю (заказчику). При этом порядок учета продажи готовой продукции зависит от принятого в учетной политике способа ее оценки (с применением или без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)'). Выручка от продажи готовой продукции, а также поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, относятся к доходам от обычных видов¹ деятельности (ПБУ 9/99) и отражаются на счете 90 «Продажи». Счет 90 — активно-пассивный, сопоставляющий. К счету 90 «Продажи» рекомен-

¹ К выручке от обычных видов деятельности относятся, в частности, выручка от продажи: готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, работ и услуг промышленного характера, работ и услуг непромышленного характера, покупных изделий (приобретенных для комплектации), строительных, монтажных, проектно-изыскательских, геологоразведочных, научно-исследовательских и т. п. работ, товаров, услуг по перевозке грузов и пассажиров, транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных операций, услуг связи.

дуются открывать следующие субсчета: 1 «Выручка», 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы», 9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 1 «Выручка» (кредит счета 90) учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 2 «Себестоимость продаж» (дебет счета 90) учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 1 признана выручка.

На субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость» (дебет счета 90) учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика) и начисленные в расчеты с бюджетом.

На субсчете 4 «Акцизы» (дебет счета 90) учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции.

Субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный период.

Кроме того, может быть открыт субсчет «Экспортные пошлины» (дебет счета 90), на котором будут учитываться суммы экспортных пошлин.

Результат хозяйственной деятельности ежемесячно списывается со счета 90 «Продажи» на счет 99 «Прибыли и убытки», поэтому синтетический счет 90 не имеет сальдо на конец месяца.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду готовой продукции, выполненным работ и оказанным услуг. Кроме того, аналитический учет можно вести по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией. Сумма выручки от продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается в бухгалтерском учете *на момент ее признания*. Критерии признания выручки определены в ПБУ 9/99:

- организация имеет право на получение этой выручки, основанное на конкретном договоре или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- существует уверенность в том, что в результате конкретной операции экономические выгоды организации увеличатся (имеются

в виду обстоятельства, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Таким образом, если права владения, распоряжения, пользования и риска случайной гибели в соответствии с договором переходят к покупателю по мере оплаты расчетно-платежных документов поставщика, то выручка от продажи готовой продукции в течение определенного времени от даты отгрузки не может быть признана в бухгалтерском учете. В этом случае рекомендуется применять счет 45 «Товары отгруженные». Счет 45 — активный, счет расчетов. По дебету счета 45 отражается отгруженная продукция, выручка от продажи которой не может быть признана в учете: *по нормативной себестоимости* (при использовании счета 40) либо *по фактической себестоимости* (без использования счета 40). При этом выполняется проводка:

Дебет 45 «Товары отгруженные»	—	отражена стоимость отгруженной продукции по
-------------------------------	---	---

Кредит 43 «Готовая продукция»		нормативной или фактической себестоимости
-------------------------------	--	---

С кредита счета 45 «Товары отгруженные» осуществляется списание проданной продукции *на дату признания выручки*. При использовании счета 40 выполняются проводки:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	отражено списание проданной продукции по
--	---	--

Кредит 45 «Товары отгруженные»		нормативной себестоимости
--------------------------------	--	---------------------------

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	отражена сумма отклонений дополнительной
--	---	--

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Без использования счета 40 выполняется проводка:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 45 «Товары отгруженные»

Одновременно на момент признания выручки в бухгалтерском учете следует сделать следующую запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

В случае если счет 45 не используется, одновременно с записью Дт 62, Кт 90/1 выполняются следующие записи:

а) без использования счета 40:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция»

б) при использовании счета 40:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

записью (при превышении фактической себестоимости над нормативной)

— отражена сумма отклонений сторнировочной записью (при превышении нормативной себестоимости над фактической).

— отражено списание стоимости ранее отгруженной продукции, выручка от продаж которой признана в бухгалтерском учете

— на сумму выручки в продажных ценах (включая НДС, акцизы и прочие налоги)

— на сумму проданной готовой продукции по фактической производственной себестоимости

— отражена стоимость проданной готовой продукции по нормативной себестоимости

— списана сумма выявленных отклонений факти-

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

ческой производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (дополнительная запись при превышении фактической себестоимости над нормативной)

— списана сумма выявленных отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (сторнировочная запись при превышении нормативной себестоимости над фактической).

Себестоимость *выполненных работ и оказанных услуг* отражается в момент признания *выручки* следующими записями:

а) без использования счета 40:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 20 «Основное производство»

б) при использовании счета 40:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

— на сумму фактической производственной себестоимости работ и услуг

— на сумму нормативной себестоимости работ и услуг; на сумму отклонений (либо дополнительной, либо сторнировочной записью).

Расходы, связанные со сбытом готовой продукции, называются расходами на продажу. В организациях, осуществляющих производственную деятельность, в состав *расходов на продажу* включают следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;

- на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;

- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;

- на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи и по оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;

- на рекламу;

- на представительские расходы;

- другие аналогичные по назначению расходы.

Затраты на тару включаются в расходы на продажу в тех случаях, когда затаривание и упаковка готовой продукции производятся после ее сдачи на склад. Если затаривание производится в цехах до сдачи готовой продукции на склад, то стоимость тары включается в производственную себестоимость продукции.

Расходы на продажу учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Счет — активный; оборот по дебету — затраты отчетного месяца, связанные с отгруженной продукцией; оборот по кредиту — затраты, списанные в отчетном месяце на проданную продукцию. Сальдо равно сумме произведенных расходов, которые приходятся на отгруженную, но не проданную на начало месяца продукцию. Расходы на продажу могут признаваться в себестоимости проданной продукции, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве *расходов по обычным видам деятельности*.

Таким образом, в учетной политике организации может быть предусмотрен один из двух *вариантов списания расходов на продажу*:

а) расходы на упаковку и транспортировку включаются в себестоимость соответствующих видов отгруженной продукции прямым путем. В том случае, если выручка от продажи продукции определенное время из-за несоблюдения условий признания ее в бухгалтерском учете не может быть признана, должна быть сделана следующая запись:

Дебет 45 «Товары отгруженные» — списана доля учтенных расходов на упаковку и

Кредит 44 «Расходы на продажу», субсчет «Переменные расходы на продажу» — транспортировку, относящаяся к стоимости отгруженной продукции.

При невозможности отнесения прямым путем переменные расходы распределяются по видам отгруженной продукции в соответствии с принятой в организации методикой распределения данных расходов. Все остальные расходы ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (работ, услуг):

Дебет 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» — списана часть учтенных в отчетном периоде

Кредит 44 «Расходы на продажу», субсчет «Периодические расходы» — расходов на продажу продукции, не подлежащая распределению между видами отгруженной продукции;

б) все расходы на продажу ежемесячно списываются на себестоимость проданной продукции. При этом выполняется следующая проводка:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — списана полная сумма учтенных в отчетном периоде

Кредит 44 «Расходы на продажу» — расходов на продажу

На сумму налогов, учтенных в выручке, выполняется следующая запись:

Дебет 90 «Продажи», субсчета 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы» и др. — отражена сумма НДС и других аналогичных платежей, причитающаяся к

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», соответствующие субсчета — уплате организацией в бюджет.

Особенность записей на счете 90 «Продажи» состоит в том, что субсчета ежемесячно не закрываются. На субсчетах счета 90 ведение записей осуществляется нарастающим итогом с начала года. Закрываются субсчета только по окончании отчетного года.

Ежемесячно внесистемно сопоставляется кредитовый оборот по субсчету 1 «Выручка» с совокупными дебетовыми оборотами по субсчетам 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную

стоимость», 4 «Акцизы» и др. Сумма рассчитанной таким образом прибыли или убытка от продаж за отчетный месяц ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

На сумму прибыли за отчетный месяц делается запись:

Дебет 90 «Продажи», субсчет	—	отражена прибыль от
9 «Прибыль/убыток от продаж»		обычных видов деятельности
Кредит 99 «Прибыли и убытки»		заключительными оборотами отчетного месяца

Сумма убытка за отчетный месяц отражается записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	—	отражен убыток от
		обычных видов деятельности
Кредит 90 «Продажи», суб-		заключительными обо-
счет 9 «Прибыль/убыток от про-		ротами отчетного месяца
даж»		

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 9), закрываются внутренними записями на субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»:

Дебет 90 «Продажи», субсчет	—	закрыт субсчет 1
1 «Выручка»		

Кредит 90 «Продажи», суб-	
счет 9 «Прибыль/убыток от про-	
даж»	

Дебет 90 «Продажи», субсчет	—	закрыты субсчета 2,
9 «Прибыль/убыток от продаж»		3, 4 и др. (кроме субсчета 9).

Кредит 90 «Продажи», суб-
счета 2 «Себестоимость продаж», 3
«Налог на добавленную стои-
мость», 4 «Акцизы» и др.

Таким образом, все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», будут закрыты на конец года, так же как и сам счет 90 (Дт 90/9, Кт 99 — прибыль или Дт 99, Кт 90/9 — убыток).

Тема 8

УЧЕТ ТОВАРОВ И ИХ ПРОДАЖИ

Целью данной темы является раскрытие особенностей учета товаров как вида материально-производственных запасов при их поступлении в организации оптовой и розничной торговли, при их продаже этими организациями, при переоценке товаров организациями розничной торговли, а также порядка отражения в учете недостающих и утраченных товаров.

В результате изучения темы приобретаются навыки организации аналитического и синтетического учетов операций, связанных с движением товаров в оптовой и розничной торговле.

8.1. Учет поступления товаров

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи. К товарам относятся также материально-производственные запасы, предназначенные для комплектации готовых изделий без включения стоимости комплектующих в стоимость реализуемой продукции.

Товары принимаются к учету в *момент перехода права собственности* на них к покупателю по *фактической себестоимости их приобретения*.

Фактическая себестоимость приобретения товаров складывается из всех затрат, связанных с их покупкой, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. К таким затратам, в частности, относятся:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с покупкой товаров (например, сборы за таможенное оформление импортных товаров);

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретены товары;
- невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с покупкой товаров;
- другие затраты, связанные с приобретением товаров (например, начисленные проценты по кредитам, расходы по страхованию).

Для учета товаров в бухгалтерском учете открывается счет 41 «Товары». Счет 41 — активный, инвентарный. По дебету счета отражается поступление товаров в организацию, с кредита счета производится списание товаров при их продаже. Сальдо по счету 41 всегда дебетовое, отражает остаток товаров на складе организации.

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

При поступлении товаров выполняются следующие записи:

Дебет 41 «Товары» — учтены затраты, не-

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») — посредственно связанные с приобретением товаров (без НДС)

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — учтен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») — товаров.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено при поступлении товаров использование счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Проводки в этом случае будут выглядеть следующим образом:

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — учтены затраты, не-

посредственно связанные с приобретением товаров (без

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») НДС)

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — учтен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением товаров

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)

Дебет 41 «Товары» — приняты к учету то-

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» вары по себестоимости приобретения.

Организации *розничной торговли*¹ имеют право учитывать товары как по себестоимости приобретения, так и по продажным ценам. Выбор учетной стоимости фиксируется в учетной политике организации.

Если в организации розничной торговли учет ведется *по продажным ценам*, то при поступлении товаров отражается торговая надбавка (наценка). Для учета торговой наценки используется счет 42 «Торговая наценка». Счет 42 — пассивный, регулирующий, контрактный. По кредиту счета формируется торговая наценка. Суммы, учтенные на этом счете, при продаже товаров только сторнируются, но не списываются с дебета.

Для отражения торговой наценки делается запись:

Дебет 41 «Товары» — на сумму торго-

Кредит 42 «Торговая наценка» вой наценки

В результате товары на счете 41 будут отражены по продажной (розничной) цене.

Расходы организации по заготовке и доставке товаров до склада, производимые до момента их передачи в продажу, включаются

¹ Розничная торговля — это продажа товаров населению и юридическим лицам за наличный расчет, а также отдельным организациям по безналичному расчету.

либо в себестоимость приобретения товаров (и формируются по дебету счета 41), либо в состав расходов на продажу (и формируются по дебету счета 44).

Выбор способа их учета организация осуществляет самостоятельно и отражает его в учетной политике.

8.2. Учет продажи товаров

Синтетический учет продажи товаров ведется на счете 90 «Продажи». По кредиту счета отражается продажная стоимость отгруженных (проданных) товаров, включая налог на добавленную стоимость и другие налоги и сборы; по дебету счета — их себестоимость, включая расходы на продажу, и налоги. Напомним, что счет 90 «Продажи» — активно-пассивный, сопоставляющий; на конец отчетного месяца закрывается и сальдо не имеет; предназначен для выявления объема выручки от продажи товаров, себестоимости проданных товаров и финансового результата от продажи товаров.

Расходы на продажу товаров формируются следующим образом:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— отражена задолженность за оказанные услуги и выполненные работы; за потребленное топливо, воду и энергию всех видов на цели сбыта (продажи) товаров

— отражена сумма НДС, относящегося к оказанным услугам и выполненным работам

— отражена сумма начислений амортизации по объектам, обслуживающим процесс сбыта товаров

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 10 «Материалы»

— отражено списание материалов (в том числе тары), использованных на операции, связанные с содержанием торговых (складских) помещений, транспортировкой товаров и т. п.

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

— отражена сумма страховых взносов от сумм оплаты труда работников, занятых сбытом (продажей) товаров

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— отражена задолженность по оплате труда работников, занятых сбытом (продажей) товаров

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

— отражена задолженность за услуги, оказанные другими организациями (физическими лицами) по продаже товаров (транспортные, ремонтные, консультационные, информационные, аудиторские и пр.).

При продаже товаров в организациях *оптовой торговли*¹ выполняются следующие бухгалтерские проводки:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— начислена выручка от продажи товаров

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

— начислена сумма НДС с выручки от продажи това-

¹ Оптовая торговля — это продажа товаров, продукции организациям для дальнейшего их использования в производстве или для продажи.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» ров

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — учтен начисленный НДС при приобретении това-

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» ров

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — списана фактическая себестоимость приобретения

Кредит 41 «Товары» проданных товаров

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — списаны расходы на продажу товаров.

Кредит 44 «Расходы на продажу»

Выручка от *розничной продажи товаров*, как правило, поступает в кассу. При этом сумму выручки за день при использовании контрольно-кассовых машин определяют как разность между показаниями счетчиков на конец и начало дня. Если при осуществлении торговых операций денежные расчеты с населением проводятся без применения контрольно-кассовых машин, то объем реализованных товаров обычно измеряют суммой выручки, сданной продавцами в кассу организации, инкассатору банка или на почту.

Поступление выручки в кассу организации отражают в бухгалтерском учете записью:

Дебет 50 «Касса» — отражена выручка от продажи товаров, полученная

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» наличными

Если выручка сдается инкассаторам или на почту, то до зачисления на расчетный счет она учитывается на счете 57 «Переводы в пути». Передача денежных средств на инкассацию (на почту) отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 57 «Переводы в пути» — отражена выручка,

Кредит 50 «Касса» сданная из кассы инкассатору

Дебет 51 «Расчетный счет»

— отражено зачисление

Кредит 57 «Переводы в пути»

выручки на расчетный счет

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3
«Налог на добавленную стоимость»

— начислена задолженность бюджету по НДС с

Кредит 68 «Расчеты по налогам
и сборам»

суммы проданных товаров;

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2
«Себестоимость продаж»

— списаны транспортные и другие расходы, свя-

Кредит 44 «Расходы на про-
дажу»

занные с продажей товаров

Дебет 68 «Расчеты по налогам
и сборам»

— учтен уплаченный НДС при приобретении това-

Кредит 19 «Налог на добавлен-
ную стоимость по приобретенным
ценностям»

ров

а) при учете товаров по себестоимости приобретения:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2
«Себестоимость продаж»

— списание в течение месяца себестоимости про-

Кредит 41 «Товары»

данных товаров (себестои-
мость приобретения);

б) при учете товаров по продажным ценам:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2
«Себестоимость продаж»

— списание в течение месяца продажной стоимости

Кредит 41 «Товары»

товаров

Таким образом, при учете товаров по продажным ценам на сче-
те 90 и в дебете, и в кредите товары будут отражены в одинаковой
оценке — по продажным ценам. Для определения себестоимости
приобретения товаров необходимо рассчитать торговую надбавку,
относящуюся к проданным товарам (как правило, по среднему про-
центу). Сумма торговой надбавки сторнируется:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2
«Себестоимость продаж»
Кредит 42 «Торговая наценка»

— списание ежемесячно
торговой наценки (сторно)

В результате по дебету счета 90 «Продажи», субсчета 2 «Себестоимость продаж» товары будут отражены по себестоимости их приобретения.

В последнее время все большее распространение получает практика расчетов с покупателями при помощи пластиковых карт. Эмитенты карт (банки и компании, их выпускающие) заключают с магазинами розничной торговли договоры о продаже товаров покупателям – владельцам их пластиковых карт.

Авторизация карт, предъявленных в оплату товаров, заключается в проверке наличия обеспечения средств под карту. Одним из ее способов является установление связи (как правило, по компьютерным сетям) с эмитентом карт.

Продажа товаров оформляется выпиской товарных чеков (слипов). Слип заполняется в трех экземплярах под копирку: первый экземпляр вручается покупателю, второй сдается инкассатору, третий передается в бухгалтерию при кассовом отчете. Покупатель расписывается в слипе, подлинность его подписи проверяется работником магазина.

Слипы сдаются в банк, который зачисляет на счет магазина причитающиеся ему деньги за проданные товары.

Записи по этим операциям будут выглядеть следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными
дебиторами и кредиторами»

— отражена в учете реализация товаров по платежным картам (на продажную стоимость)

Кредит 90 «Продажи», субсчет
1 «Выручка»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2
«Себестоимость продаж»

— списаны реализованные товары (по учетным ценам)

Кредит 41 «Товары»

Дебет 51 «Расчетный счет»

— зачислены деньги, по-

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	ступившие за реализованные товары
--	-----------------------------------

Дебет 44 «Расходы па продажу»	— отражено в учете коммиссионное вознаграждение
-------------------------------	---

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	банку
--	-------

Порядок отражения в учете операций по продаже товаров в кредит зависит от того, с какого момента покупатель становится собственником товаров.

Если право собственности на товар переходит к покупателю в момент передачи при его частичной оплате, факт продажи товаров в кредит отражается в учете следующими записями:

Дебет 50 «Касса»	— поступление в кассу
Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	первоначального взноса

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по кредиту»	— отражена в учете сумма предоставленного покупателю кредита
---	--

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	— списана покупная стоимость проданных товаров (по учетным ценам)
--	---

Кредит 41 «Товары»

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»	— отражена сумма процентов при продаже
--	--

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по кредиту»

Если право собственности на товар переходит к покупателю сразу после передачи ему товара в кредит, нужно рассчитывать всю сумму процентов, которую должен уплатить покупатель, и отразить ее в учете записью:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Проценты по кредиту» Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	— отражена сумма процентов товаров в кредит в составе дебиторской задолженности
--	---

При получении процентов составляется запись:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Проценты по кредиту»	— отражена сумма полученных процентов при продаже товаров в кредит.
---	---

Если право собственности на товары переходит к покупателю после полной оплаты товаров, до этого момента товары не считаются проданными. В данном случае счет 90 «Продажи» не используется. До перехода в собственность покупателя переданные ему товары должны отражаться на счете 45 «Товары отгруженные». При этом применяется следующая схема учетных записей:

Дебет 50 «Касса» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные» Дебет 45 «Товары отгруженные» Кредит 41 «Товары»	— отражено поступление в кассу первоначального платежа — отражена передача товаров покупателю (по учетным ценам)
--	---

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» — отражено поступление от покупателя очередных платежей в оплату товаров.

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»

После полной оплаты стоимости товаров они становятся собственностью покупателей и, следовательно, считаются проданными. После этого делаются следующие записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные» — отражена продажа товаров (на общую стоимость по продажным ценам)

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» — списана покупная стоимость товаров (по учетным ценам).

Кредит 45 «Товары отгруженные»

После перехода права собственности на товары к покупателю на общую сумму процентов производится запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Проценты по кредиту» — отражена сумма полученных процентов при продаже товаров в кредит в составе дебиторской задолженности.

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

При получении процентов составляется следующая запись:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» — отражена сумма полученных процентов при продаже товаров в кредит

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Проценты по кредиту»

Финансовый результат от продажи товаров выявляется ежемесячно внесистемным путем и отражается следующим образом:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 — на величину прибыли
«Себестоимость продаж» ли от продажи товаров

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — на величину убытка
от продажи товаров

Кредит 90 «Продажи», субсчет 9
«Прибыль/убыток от продаж»

8.3. Учет переоценки товаров

Организации розничной торговли могут производить *переоценку* (изменение цен) товаров в случаях изменения конъюнктуры рынка, спроса на товары, ухудшения качественных характеристик товаров, морального устаревания ценностей.

Переоценка товаров может происходить в сторону снижения цен (уценка) и в сторону повышения (дооценка). Продажная цена товаров изменяется на основании приказа руководителя организации.

Рассмотрим особенности отражения в учете *уценки товаров*.

Если в учетной политике организации предусмотрено использование оценки товаров по себестоимости приобретения, то данные уценки в бухгалтерском учете не фиксируются, если уценка не превышает сумму торговой наценки. На сумму, превышающую величину торговой наценки, снижается учетная стоимость товаров. Разница между суммой уценки товаров и размером торговой наценки на них отражается в учете следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и — списана разница меж-
расходы», субсчет «Убытки по уцен- ду суммой уценки и торговой
ненным товарам» наценки на товары

Кредит 41 «Товары», субсчет 2
«Товары в розничной торговле»

Кроме того, фиксируется сумма восстановленного НДС, ранее уменьшившего задолженность бюджету по нему:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»

— сторнируется сумма НДС, ранее уменьшившая задолженность бюджету

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Убытки по уцененным товарам»

— списана сумма восстановленного НДС.

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Одной из причин, приводящих к уценке товаров, является потеря ими потребительских свойств в результате чрезвычайной ситуации (стихийного бедствия, пожара, аварии и т. п.), вызванной экстремальными условиями. Факт возникновения подобной ситуации должен быть документально подтвержден письменным заключением служб, занимающихся ее ликвидацией: МЧС РФ, Государственной противопожарной службой, МВД РФ и др.

Потеря потребительских свойств товаров, учтенных по себестоимости приобретения, отражается на счетах при уценке на сумму большую, чем величина наценки, т. е. снижается учетная стоимость товаров:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Чрезвычайные расходы»

— списана фактическая себестоимость товаров на

Кредит 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле»

сумму превышения уценки над величиной наценки.

При учете товаров по себестоимости приобретения дооценка не отражается, поскольку оценка, по которой товары числятся в текущем учете, не изменяется.

Большинство организаций розничной торговли ведут текущий учет товаров по продажным ценам, исчисляя торговую наценку и учитывая ее на счете 42 «Торговая наценка». В случае уценки товаров в пределах торговой наценки изменяется розничная цена. Значит, сумма уценки уменьшит торговую наценку на товары и снизит их розничную цену:

Дебет 41 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле» Кредит 42 «Торговая наценка»	— отражено сторнирование торговой наценки на сумму уценки
--	---

При уценке товаров на сумму, превышающую торговую наценку, изменяется их учетная цена. В бухгалтерском учете уменьшается торговая наценка по уцененным товарам на полную сумму, а оставшаяся разница между суммой уценки и торговой наценкой списывается на финансовые результаты:

Дебет 41 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле» Кредит 42 «Торговая наценка»	— отражено сторнирование торговой наценки на полную сумму уценки
--	--

На сумму уценки, превышающую величину торговой наценки:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Убытки по уцененным товарам» Кредит 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле»	— отражена разница между суммой уценки и торговой наценкой
--	--

При уценке товаров сумма НДС по сверхнормативным расходам, ранее отнесенная на расчеты с бюджетом, восстанавливается *сторнировочной записью*:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»	— восстановлена сумма НДС, ранее отнесенная на расчеты с бюджета
--	--

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

Затем списывается на финансовые результаты:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Убытки по оцененным товарам» — списана сумма НДС по уценке товаров по сверхнормативным расходам.

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

При уценке товаров в связи с чрезвычайными обстоятельствами величина уценки также сравнивается с суммой наценки. Если уценка не превышает сумму наценки, она *сторнируется* записью:

Дебет 41 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле» — отражено сторнирование торговой наценки на сумму уценки.
Кредит 42 «Торговая наценка»

Уценка товаров в связи с чрезвычайными обстоятельствами в размере, превышающем торговую наценку, на счетах бухгалтерского учета будет показана как списание торговой наценки по уцененному товару *сторнировочной записью*, а на сумму, превышающую торговую наценку, будет уменьшена прибыль:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Чрезвычайные расходы» — отражена разница между суммой торговой наценки и суммой уценки (при превышении суммы уценки).

Кредит 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле»

Дооценка товаров по розничным ценам производится по мере необходимости в соответствии с приказом руководителя по данным инвентаризации (при стоимостной схеме учета движения товаров)

или бухгалтерского учета (при натурально-стоимостной схеме учета движения товаров). На сумму дооценки производят запись:

Дебет 41 «Товары», субсчет — отражена сумма до-
«Товары в розничной торговле» оценки товаров.

Кредит 42 «Торговая наценка»

По мере продажи ценностей НДС, подлежащий уплате в бюджет, исчисляют исходя из увеличенной на сумму дооценки розничной цены в общеустановленном порядке.

8.4. Учет товарных потерь

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь товаров предназначен счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На нем отражается информация обо всех недостачах и потерях за исключением:

- недостач и потерь, которые образуются при перевозке товаров по вине поставщика и перевозчика и принимаются к учету как дебиторская задолженность на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчете 2 «Расчеты по претензиям»;
- потерь, которые возникают в результате стихийных бедствий и признаются чрезвычайными расходами и учитываются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

Счет 94 — активный, собирательно-распределительный. По дебету счета собираются сведения об учетной стоимости недостающих и утраченных товаров. По кредиту отражается списание недостач и потерь ценностей.

Сальдо счета 94 может быть только дебетовым, показывает сумму недостающих и утраченных товаров, по которым еще не принято решение о списании.

Аналитический учет по счету 94 организуется по видам и разновидностям товарных потерь.

Все потери подразделяются на нормируемые и ненормируемые.

К **нормируемым потерям** относятся потери, обусловленные действием объективных факторов (условиями транспортировки товаров, изменением их физико-химических свойств и др.). Это в ос-

новном потери от естественной убыли, потери при подготовке товаров к продаже в розничной торговле и др. Потери от естественной убыли определяются по специальным нормам.

Списание потерь, возникающих *при перевозке товаров*, в пределах норм обуславливает возникновение расходов по обычным видам деятельности. При этом порядок отражения указанной операции определяется учетной политикой.

По общему правилу нормируемые потери должны учитываться в составе расходов на продажу.

Сверхнормативные потери при перевозке товаров возмещаются поставщиком (перевозчиком) как оформленная претензия. В учете указанные операции будут отражены следующим образом:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	— отражены потери, возникшие при перевозке то-
--	--

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	варов (на покупную стоимость с НДС) в пределах норм естественной убыли
---	--

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»	— отражены потери, возникшие при перевозке то-
--	--

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	варов (на покупную стоимость с НДС) сверх норм естественной убыли
---	---

Дебет 44 «Расходы на продажу»	— списаны потери товаров в пределах норм естественной убыли (на покупную
-------------------------------	--

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	стоимость без НДС) на увеличение расходов на продажу
---	--

Дебет 41 «Товары», субсчета 1 «Товары на складах», 2 «Товары в розничной торговле»	— списаны потери товаров в пределах норм естественной убыли (на покупную
--	--

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	стоимость без НДС) на увеличение себестоимости приобретения товаров
---	---

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — возмещен НДС за счет прочих доходов.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Учет потерь, возникающих *при хранении товаров*, имеет следующие особенности:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — отражены потери при хранении товаров (на учетную

Кредит 41 «Товары», субсчета 1 «Товары на складах», 2 «Товары в розничной торговле» стоимость товаров без НДС) по результатам инвентаризации.

При учете товаров с использованием продажных цен продажная цена недостающих товаров списывается записью:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — отражена продажная цена недостающих или пол-

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» ностью испорченных товаров.

На сумму относящейся к продажной цене торговой наценки составляется следующая запись:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 42 «Торговая наценка»

— на сумму торговой наценки по недостающим, испорченным товарам в организациях, осуществляющих розничную торговлю (сторно)

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— отражен НДС, приходящийся на товарные потери в части неоплаченных товаров

Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— отражен НДС, приходящийся на товарные потери в

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — части оплаченных товаров.

Недостача и порча товаров в пределах норм естественной убыли относятся к расходам на продажу:

Дебет 44 «Расходы на продажу» — списаны потери товаров в пределах норм естественной убыли (на покупную стоимость без НДС)

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — списаны потери товаров сверх норм естественной убыли (на учетную стоимость с НДС)

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — списаны потери товаров сверх норм естественной убыли (на учетную стоимость с НДС)

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списан НДС, относящийся к потерям в пределах норм естественной убыли, включенный в расходы на продажу.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Если виновные лица не установлены или судом отказано во взыскании убытков, то товарные потери списываются на увеличение прочих расходов:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списаны суммы товарных потерь при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Розничные торговые организации, учитывающие товары по продажным ценам, должны произвести дополнительную запись на сумму торговой наценки, относящейся к недостающим и испорченным товарам:

Дебет 42 «Торговая наценка»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— списана торговая наценка, относящаяся к товарным потерям в пределах норм естественной убыли (стороно).

В целях равномерного включения предстоящих потерь от естественной убыли товаров в расходы на продажу организация может создавать соответствующий резерв. Начисление резерва на списание естественной убыли происходит ежемесячно и отражается в учете записью:

Дебет 44 «Расходы на продажу» — отражены суммы ежемесячных отчислений в резерв

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв на списание естественной убыли» — резервы предстоящих расходов.

При использовании созданного *резерва на покрытие фактических потерь* в пределах норм естественной убыли выполняется проводка:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв на списание естественной убыли» — списаны фактические потери от естественной убыли товаров.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

В конце отчетного года превышение суммы созданного резерва над фактическими потерями в пределах норм естественной убыли подлежит *сторнированию*:

Дебет 44 «Расходы на продажу» — сторнирование суммы превышения созданного резерва над фактическими потерями.

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

Потери, возникающие *при подготовке товаров к продаже* в розничной торговле (освобождение от тары, упаковки, бумажной обертки и т. п.), принимаются к учету записью:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — отражены потери при подготовке товаров к продаже

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — же (на сумму с НДС).

Эти потери подлежат включению в состав расходов на продажу по установленным нормам либо могут быть списаны на увеличение фактической себестоимости приобретения товаров:

Дебет 44 «Расходы на продажу»	— списаны потери в пределах норм (на сумму без НДС)
Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	
Дебет 41 «Товары», субсчет 2 «Товары в розничной торговле»	— списаны потери на увеличение фактической себестоимости приобретения товаров (на сумму без НДС)
Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— списан НДС, относящийся к потерям в пределах норм естественной убыли.
Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	

Ненормируемые потери возникают вследствие несоблюдения нормальных условий приемки, хранения и продажи товаров и в прочих случаях. Учет ненормируемых потерь ведется следующим образом:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	— отражены ненормируемые потери (на сумму без НДС)
Кредит 41 «Товары»	
Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	— отражен НДС, приходящийся на товарные потери в части неоплаченных товаров
Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	
Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	— отражен НДС, приходящийся на товарные потери в части оплаченных товаров
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	

Списание ненормируемых потерь может осуществляться:

а) за счет поставщика:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»	— списаны потери (на сумму с НДС)
Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	

Дебет 42 «Торговая наценка», — списаны потери товаров за счет дополнительной скидки поставщика
субсчет «Скидка»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Дебет 42 «Торговая наценка», — списана торговая наценка, относящаяся к потерям
субсчет «Скидка»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (при учете товаров по продажным ценам)

б) за счет виновных лиц (в случае потерь от порчи, боя, лома товаров):

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — списаны товарные потери за счет виновных лиц (на сумму с НДС).

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Тема 9

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

В теме раскрываются: понятие финансовых вложений, их состав и условия принятия к бухгалтерскому учету, порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений при разных способах их поступления в организации; особенности отражения в учете различных видов финансовых вложений, включая доходы и расходы, связанные с ними, а также их выбытие; порядок создания и использования резервов под обесценение финансовых вложений.

В результате изучения темы приобретаются навыки отражения в аналитическом и синтетическом учете операций, связанных с движением ценных бумаг и других финансовых вложений.

9.1. Понятие «финансовые вложения» и их оценка

Финансовые вложения представляют собой инвестиции в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых вложениях организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02¹).

ПБУ 19/02 предназначено для применения юридическими лицами, созданными по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), а также профессиональными участниками рынка ценных бумаг, страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами при установлении особенностей учета финансовых вложений.

В соответствии с ПБУ 19/02 к финансовым вложениям относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;

¹ Приказ Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н.

- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя), в которых определены дата и стоимость погашения;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и проч.;
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Все инвестиции в финансовые активы независимо от срока размещения средств отражаются на счете 58 «Финансовые вложения». Счет 58 — активный, инвентарный. По дебету счета 58 формируется информация о приобретенных финансовых активах, по кредиту — информация о возвращенных или отчужденных (выбывших) активах. Сальдо всегда дебетовое, показывает стоимость финансовых активов на конец отчетного периода, а также сумму незаконченных финансовых вложений.

К счету 58 рекомендуется открывать следующие субсчета: 1 «Паи и акции», 2 «Долговые ценные бумаги», 3 «Предоставленные займы», 4 «Вклады по договору простого товарищества». Поскольку состав финансовых вложений отличается большим разнообразием, то приведенный перечень не является исчерпывающим; организация вправе по своему усмотрению открывать к счету 58 и другие субсчета. Однако не все инвестиции в финансовые активы принимаются к учету как финансовые вложения.

В ПБУ 19/02 определены виды вложений, которые не относятся к категории финансовых:

- собственные акции, выкупленные акционерными обществами у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем продавцу (поставщику) при расчетах за проданные товары, продукцию, работы, услуги;

- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, которое предполагается использовать для передачи за плату во временное пользование (владение), т. е. учитываемое в качестве доходных вложений в материальные ценности;

- инвестиции в драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные организацией не для осуществления обычных видов деятельности.

Кроме этого, не относятся к финансовым вложениям активы, имеющие материально-вещественную форму: такие, как основные средства, материально-производственные запасы и нематериальные активы.

Для того чтобы активы были приняты к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, должны быть одновременно выполнены следующие условия:

- документально подтверждено право организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, связанных с владением этим правом;

- организация, осуществившая финансовые вложения, одновременно приобретает и финансовые риски (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

- финансовые вложения способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

Аналитический учет финансовых вложений на счете 58 рекомендуется вести по видам вложений, объектам, географическим регионам вложений, срокам.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости на дату перехода права собственности. При этом они могут быть получены организациями следующими способами:

- приобретены за плату;
- внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- получены безвозмездно в виде ценных бумаг;
- приобретены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

- получены в качестве вклада организации-товарища по договору простого товарищества.

Рассмотрим порядок определения первоначальной стоимости финансовых вложений при каждом способе их поступления в организацию.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, приобретенных за плату, представляет собой сумму фактических затрат на их приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах). К фактическим затратам относятся суммы, уплачиваемые продавцу по договору, суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, оплата посреднических услуг, иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений. В случае незначительности величины затрат на информационные и консультационные услуги относительно суммы, уплачиваемой продавцу ценных бумаг, такие затраты признаются прочими расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету приобретенные ценные бумаги. При приобретении ценных бумаг за счет заемных средств расходы по уплате процентов учитываются в составе прочих расходов организации.

Таким образом, финансовые вложения оцениваются в учете в *сумме фактических затрат*, понесенных инвестором. Обязательным условием для отражения объектов финансовых вложений (кроме займов) на счете 58 является их полная оплата инвестором. При частичной оплате затраты принимаются к учету как финансовые активы только на момент, когда инвестор получает все необходимые права на объект вложений. При этом неоплаченную стоимость объектов отражают как *кредиторскую задолженность*. Если частичная оплата финансовых активов не сопровождается получением соответствующих прав, то возникшие затраты принимаются к учету как *дебиторская задолженность*.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участни-

ками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг (обращающихся);
- сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету (для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена, – необращающихся).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Ценные бумаги, принятые к учету, впоследствии могут быть погашены, проданы, переданы по договору мены или дарения, ими можно погасить кредиторскую задолженность и т. п. Доходы по

ценным бумагам признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями. Доходы от погашения ценных бумаг, которые приобретены с целью получения инвестиционного дохода, а также проценты по ним как профессиональными, так и непрофессиональными участниками рынка ценных бумаг отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Операции, связанные с перепродажей ценных бумаг, организации – профессиональные участники рынка ценных бумаг отражают на счетах бухгалтерского учета следующим образом: покупную стоимость ценных бумаг и общехозяйственные расходы относят в дебет счета 90 «Продажи», а их продажную стоимость – в кредит счета 90. Затраты, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Такой же порядок используют и организации – непрофессиональные участники рынка ценных бумаг, если они самостоятельно признают поступления от продажи ценных бумаг доходами от обычных видов деятельности. Если же поступления от реализации ценных бумаг организация – непрофессиональный участник рынка ценных бумаг признает прочими доходами, то они отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». В этом случае расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг признаются прочими расходами и отражаются по дебету счета 91.

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и проч.

При выбытии ценных бумаг, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- средней первоначальной стоимости;
- первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики. Операции по реализации ценных бумаг НДС не облагаются.

9.2. Учет вложений в уставные капиталы других организаций

Финансовые вложения в уставный капитал представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности. Они производятся в форме внесения вкладов при создании и расширении организации, приобретения акций (долей) организаций на вторичном рынке, приобретения акций приватизированных организаций у органов управления государственным имуществом на аукционе, по конкурсу или инвестиционных торгах.

Финансовые вложения в уставный капитал принимаются инвестором к учету в размере его доли в уставном капитале. К фактическим затратам на приобретение акций относятся:

- суммы, уплачиваемые эмитенту (продавцу) в соответствии с договором;
- суммы, уплачиваемые имеющим соответствующие лицензии организациям и физическим лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением акций;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, при участии которых приобретены акции;
- расходы, связанные с начислением (уплатой) процентов по заемным средствам, используемым на приобретение акций до принятия их к учету;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением акций.

В качестве вкладов в уставный капитал могут выступать как денежные средства, так и неденежные активы (имущество, имущественные права, ценные бумаги и др.), передаваемые участником в счет погашения своих обязательств по вкладу.

Неденежные вклады вносятся в уставный капитал только после проведения учредителями (участниками) их денежной оценки. Если неденежный вклад вносится в уставный капитал акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью, то такая оценка должна производиться с привлечением независимого оценщика¹.

Денежные вложения в уставный капитал других организаций у инвестора сопровождаются записями:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» — приобретены акции с оплатой денежными средствами

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — в сумме согласно учредительным документам

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» — отражена задолженность по приобретению акций денежными средствами.

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» —

Неденежные вложения в уставный капитал других организаций не признаются реализацией и поэтому освобождены от НДС.

Методология учета неденежных вкладов в уставный капитал (акции) отражена записями:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» — приобретены акции с оплатой неденежными амортизируемыми активами

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на стоимость вклада

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражена передача имущества в уставный капитал другой организации.

Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

¹ В соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. от 07.08.2001).

Поступления (доходы, дивиденды), связанные с участием в уставных капиталах других организаций, признаются прочими доходами и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» за минусом налога, удержанного у источника выплаты.

Прочие доходы признаются по мере возникновения права на получение дохода, вытекающего из конкретного договора или подтвержденного иным соответствующим образом. В бухгалтерском учете доход в виде дивидендов от участия в других организациях включается в момент уведомления о причитающихся дивидендах организацией — источником выплаты:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — начислены доходы (дивиденды) от долевого участия в других организациях

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — получены наличными; зачислены на расчетный, валютный счета доходы (дивиденды)

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — получены доходы в виде основных средств и нематериальных активов

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» — приняты на учет объекты основных средств и нематериальных активов

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет 10 «Материалы», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 41 «Товары» и др. — получены доходы в виде прочих активов

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Если начисление доходов (дивидендов) и продажа вкладов (акций) оказывают существенное влияние на общий финансовый результат организации, то рассмотренные операции должны быть признаны в учете как предмет деятельности с отнесением причитающихся доходов к доходам от обычных видов деятельности и отражением их на активно-пассивном счете 90 «Продажи». При этом *существенной* считается величина доходов, отношение которой к общей сумме всех доходов составляет не менее 5%. При выходе организации — вкладчика из состава участников (учредителей) других организаций или при ликвидации этих организаций операции возврата участнику его вклада отражаются в учете записями:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — отражены операции возврата вклада в уставный

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» капитал другой организации денежными средствами

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. — отражены операции возврата вклада в уставный капитал организации денежным имуществом

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

и

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражена операция снятия с учета финансовых

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» вложений.

9.3. Учет вложений в долговые ценные бумаги

К вложениям в долговые ценные бумаги относятся инвестиции в облигации, векселя и другие аналогичные ценные бумаги, в которых определены дата и стоимость погашения. Они производятся с

целью получения дохода в течение строго установленного срока. Доходом по долговым ценным бумагам может быть процент или дисконт¹.

Инвестирование средств в облигации происходит путем их приобретения при первичном размещении или на вторичном фондовом рынке. Объектами вложений могут быть частные и государственные облигации. Приобретенные организацией долговые ценные бумаги учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги». В учете на сумму произведенных затрат выполняются записи:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»	—	начислена задолженность по оплате фактических затрат по приобретению долговых ценных бумаг
--	---	--

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	—	отражена оплата стоимости ценных бумаг денежными средствами
---	---	---

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	—	отражена оплата приобретенных ценных бумаг денежными активами.
---	---	--

Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др.

Ценные бумаги могут быть получены *в качестве вклада в уставный капитал* организации по стоимости, оговоренной в учредительных документах:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»	—	отражено получение ценных бумаг в качестве вклада в уставный капитал организации.
--	---	---

Кредит 75 «Расчеты с учредителями»

¹ Дисконт — разность между номинальной стоимостью облигации и ценой ее продажи.

Безвозмездное получение ценных бумаг, в том числе по договору дарения от сторонних лиц, отражается в учете как прочий доход записями:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» — отражается рыночная стоимость ценных бумаг

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»

Дебет 98 «Доходы будущих периодов» — по мере признания доходов по ценным бумагам в течение срока их обращения

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

либо:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» — отражена рыночная стоимость ценных бумаг в момент принятия их к бухгалтерскому учету единовременно.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

В случае если облигации являются дисконтными, т. е. доход по ним определяется как разница между фактическими затратами на приобретение долговых ценных бумаг и их номинальной стоимостью, то эта разница подлежит ежемесячному отнесению равными долями в течение срока их обращения на прочие доходы (расходы) организации:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» — разница между фактическими затратами и номинальной стоимостью облигаций (если фактические затраты ниже номинальной стоимости)

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — разница между фактическими затратами и номинальной стоимостью облига-

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» — ций (если фактические затраты выше номинальной стоимости).

Величина накопленного купонного дохода (проценты) не остается неизменной за время нахождения облигации на балансе предприятия. Проценты по облигациям признаются прочими доходами и отражаются по счету 91. В учете необходимо ежемесячно показывать увеличение причитающегося организации накопленного купонного дохода в соответствии с условиями эмиссии.

Начисление причитающихся процентов по купонным облигациям отражается в учете записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — на сумму причитающихся к получению процентов.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

При возникновении курсовой разницы при изменении курса иностранной валюты по отношению к рублю выполняются следующие записи:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги» — отражена курсовая разница от дооценки краткосрочных ценных бумаг (ПБУ 3/2006, п. 7)

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена курсовая разница от уценки краткосрочных ценных бумаг

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»

Экономические выгоды по векселю организация получает в виде разницы между суммой, получаемой ею при погашении векселя векселедателем, и ценой приобретения векселя (т. е. в виде дисконта

по векселю). Доходы от продажи ценных бумаг учитываются по продажной стоимости с учетом накопленного купонного дохода. Такие доходы являются прочими доходами организации и отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

Если основным видом деятельности организации, не являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, является купля-продажа ценных бумаг, то доходы от реализации облигаций можно учитывать как доходы от обычных видов деятельности по кредиту счета 90-1. Реализация ценных бумаг может быть основным видом деятельности непрофессионального участника рынка ценных бумаг, если, например, организация не имеет других доходов или доля выручки от реализации ценных бумаг велика. Способ учета доходов по облигациям обязательно должен быть отражен в учетной политике организации.

Расходами при продаже облигаций признается их первоначальная стоимость; они отражаются в зависимости от учетной политики по дебету счета 91-2 или 90-2.

Отчуждение долговых ценных бумаг происходит, как правило, в форме их погашения (выкупа) или продажи.

При погашении векселя в бухгалтерском учете организации признается выбытие финансовых вложений. Сумма поступлений от выбытия векселя признается организацией прочим доходом (как поступления от выбытия активов, отличных от денежных средств в валюте РФ, продукции, товаров). Указанный доход признается в сумме причитающихся к получению по векселю денежных средств и отражается в учете следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	—	отражена сумма, причитающаяся к получению по
---	---	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	векселю при его погашении
--	---------------------------

Дебет 51 «Расчетные счета»	—	на расчетный счет за-
----------------------------	---	-----------------------

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	числен долг покупателя.
--	-------------------------

Стоимость погашаемого векселя признается прочим расходом и списывается записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена учетная стоимость векселя (стоимость его приобретения).

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги»

Дополнительные расходы, связанные с выбытием ценных бумаг, инвестор отражает на счете 91 «Прочие доходы и расходы» следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражены прочие расходы, связанные с выбытием ценных бумаг.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетные счета»

Финансовый результат от указанных операций отражается следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — отражен финансовый результат от выбытия ценных бумаг — прибыль

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — отражен финансовый результат от выбытия ценных бумаг — убыток.

Организациями — профессиональными участниками рынка ценных бумаг выручка от продажи ценных бумаг, признанная в бухгалтерском учете в установленном порядке, отражается на счете 90 «Продажи». Списание стоимости проданных ценных бумаг отражается в учете следующей записью:

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 58 «Финансовые вложения» — списана стоимость ценных бумаг организацией — профессиональным участником рынка ценных бумаг.

9.4. Учет предоставленных займов

На субсчете 58-3 «Предоставленные займы» учитываются финансовые вложения в виде займов в денежной и натуральной формах, предоставленные организацией (заимодавцем) на определенный срок в собственность других лиц (заемщиков).

Формирование информации о денежных вложениях предполагает следующие записи в учете заимодавца:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы» — предоставлен заем денежными средствами

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Дебет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» — получены гарантии, залог и т. п. в обеспечение предоставленного займа (если это предусмотрено условиями договора)

Как правило, вложения в форме денежного займа — возмездные, т. е. заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размере, определенном договором. При отсутствии в договоре указаний о размере процентов он определяется исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Доходы, полученные от оказания услуг по передаче в заем финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на осуществление кредитных операций, подлежат обложению НДС (НК РФ, ст. 149, п. 6). Начисление и получение процентов по предоставленным займам сопровождается записями в учете:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — начислены проценты по займу

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — начислена задолженность бюджету по НДС с

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» суммы причитающихся процентов

Дебет 51 «Расчетные счета», 50 «Касса», 52 «Валютные счета» — получены проценты по займу

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — перечислен в бюджет НДС.

Кредит 51 «Расчетные счета»

Финансовые вложения в натуральной форме (вещный заем) производятся на безвозмездной (беспроцентной) основе, если иное не предусмотрено договором:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы» — начислена сумма займа, предоставленного другим организациям

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражен заем в натуральной форме.

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др.

Заемщик обязан возратить заимодавцу заем в срок и в порядке, предусмотренном договором. В случаях, когда срок возврата не установлен или не определен моментом востребования, сумма займа должна быть погашена в течение 30 дней с момента предъявления заимодавцем такого требования.

Финансовые вложения списываются со счета 58, субсчета 3 в момент поступления возвращенных денежных средств или неденежных активов следующими записями:

Дебет 51 «Расчетные счета», 50 «Касса», 52 «Валютные счета» — зачислены возвращенные денежные средства

Кредит 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»

Дебет 01 «Основные средства»,
10 «Материалы», 41 «Товары», 43
«Готовая продукция»

— поставлено на учет
возвращенное имущество в
натуральной форме

Кредит 76 «Расчеты с разными
дебиторами и кредиторами»

и

Дебет 76 «Расчеты с разными
дебиторами и кредиторами»

— погашена задолжен-
ность по предоставленному
займу

Кредит 58 «Финансовые вло-
жения», субсчет 3 «Предоставлен-
ные займы»

Кредит 008 «Обеспечения обя-
зательств и платежей полученные»

— списаны обеспечения
займа в связи с его возвра-
том

При просрочке исковой давности задолженность по денежному займу, обеспеченному векселем, списывается на убыток:

Дебет 91 «Прочие доходы и
расходы», субсчет 2 «Прочие расхо-
ды»

— списана задолжен-
ность по денежному займу,
обеспеченному векселем,
в убыток из-за истечения
срока исковой давности.

Кредит 58 «Финансовые вло-
жения», субсчет 3 «Предоставлен-
ные займы»

Аналитический учет по субсчету 58-3 «Предоставленные зай-
мы» ведется по организациям-заемщикам.

9.5. Учет вкладов по договору простого товарищества

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) объединяют свои вклады и совместно действуют без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели. Правила отражения хозяйственных операций в

бухгалтерском учете организации в случае совместного осуществления деятельности определены ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности».

Действие ПБУ 20/03 распространяется только на совместную деятельность с целью извлечения экономических выгод, т. е. на совместную предпринимательскую деятельность. Характерными особенностями совместной деятельности являются:

- обособленный бухгалтерский учет операций по совместной деятельности от других операций участников;
- обособленность вкладов участников совместной деятельности;
- общий учет доходов и расходов по совместной деятельности на обособленном балансе. Каждый из участников договора простого товарищества получает причитающуюся ему долю прибыли от совместной деятельности либо покрывает полученный в рамках договора убыток.

При заключении договора простого товарищества участники-товарищи обязаны предусмотреть внесение вкладов. Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело (в том числе деньги, имущество, профессиональные и иные знания и умения), а также деловая репутация и деловые связи. В бухгалтерском учете участников вклады в совместную деятельность учитываются в качестве финансовых вложений.

Отличительными особенностями финансовых вложений в простое товарищество являются:

- возможность внесения участником не только денег или иного имущества, но и профессиональных знаний, навыков, умения, деловой репутации и деловых связей;
- беспрепятственное внесение имущества, не принадлежащего участнику на праве собственности;
- паритетный характер вложений;
- самостоятельное решение участниками всех вопросов, касающихся порядка внесения вкладов;
- отсутствие необходимости государственной регистрации созданного товарищества.

Ведение бухгалтерского учета общего имущества может быть поручено одному из участвующих в договоре простого товарищества юридическому лицу. Организация-товарищ, ведущая общие дела в соответствии с договором простого товарищества, должна вести обособленный учет операций (на отдельном балансе) по совместно осуществляемой деятельности и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности. Показатели отдельного баланса в бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела, не включаются. Отражение хозяйственных операций по договору о совместной деятельности, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов по отдельному балансу осуществляются в общеустановленном порядке. Вклады, внесенные участниками совместной деятельности, учитываются товарищем, ведущим общие дела, на счете по учету вкладов товарищей в оценке, предусмотренной договором. Имущество, внесенное участниками договора простого товарищества, учитывается обособленно у того товарища, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел. Вместе с тем участник, ведущий общие дела, должен иметь только одну кассовую книгу, в которой отражаются как его собственные операции, так и операции по совместной деятельности.

В рамках совместной деятельности участник, ведущий общие дела, обеспечивает обособленный бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с исполнением договора. Этот участник заключает договоры со сторонними организациями, учитывает расходы и доходы совместной деятельности, выявляет финансовый результат и прибыль от совместной деятельности, составляет обособленный баланс совместной деятельности.

Организация-товарищ (не ведущая учет общих дел) включает активы, внесенные в счет вклада по договору простого товарищества (о совместной деятельности), в состав финансовых вложений по той стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу.

Срок действия договора простого товарищества определяется по усмотрению сторон. Поэтому финансовые вложения, отражаемые на счете 58, субсчете 4 «Вклады по договору простого товарищества», могут быть бессрочными, срочными, целевыми.

Вклады в общее имущество могут осуществляться товарищами как в денежной форме, так и имуществом организаций-товарищей. Операции по *совершению вкладов* отражаются в бухгалтерском учете участников простого товарищества по дебету счета 58, субсчета 4 и кредиту счетов учета денежных средств и других соответствующих счетов расчетов. Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества. Оценка финансовых вложений в виде вклада в совместную деятельность производится в балансовой оценке активов, внесенных в качестве вклада в совместную деятельность. Таким образом, если вкладом в совместную деятельность являются основные средства или нематериальные активы, то для оценки вклада берется их остаточная стоимость на момент вступления договора в силу. В том случае, если вкладом являются иные активы, они оцениваются по фактической себестоимости. Денежная оценка вклада производится по соглашению между товарищами. Оценка по договору может быть выше остаточной стоимости, ниже остаточной стоимости или равна стоимости имущества, передаваемого участниками в виде вклада:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества»	— отражена величина вклада в общее имущество по договору простого товарищества
--	--

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	—
--	---

Предоставление вклада в общее имущество по договору простого товарищества организациями-товарищами неденежными средствами отражается следующим образом:

Дебет 58 «Финансовые вложения», субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества»	— отражена величина вклада в общее имущество товарищества (записи у участника договора)
--	---

Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	—
--	---

Дебет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	— отражена стоимость имущества, передаваемого в
---	---

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы» и др.	счет вклада в общее имущество товарищества (записи у участника договора).
---	---

По окончании отчетного периода участник, ведущий общие дела, распределяет между участниками договора о совместной деятельности полученный финансовый результат — нераспределенную прибыль или непокрытый убыток. Участники включают приходящиеся на них доли прибыли или убытка от совместной деятельности в состав операционных доходов или расходов.

При прекращении срока действия договора простого товарищества имущество, переданное в общее владение, возвращается предоставившим их товарищам без вознаграждения, если иное не предусмотрено соглашением сторон. Имущество, подлежащее получению каждой организацией-товарищем при прекращении совместной деятельности, отражается как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений. Активы, полученные организацией-товарищем после прекращения совместной деятельности, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

По основным средствам, внесенным в качестве вклада и возвращенным участнику после окончания договора о совместной деятельности, устанавливается новый срок полезного использования.

В случае возникновения разницы между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов после прекращения совместной деятельности она включается в состав операционных доходов или операционных расходов при формировании финансового результата.

Аналитический учет по субсчету 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» ведется по каждому договору простого товарищества и видам вкладов.

9.6. Учет резервов под обесценение финансовых вложений

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться. Последующая оценка (переоценка) осуществляется по ценным бумагам, по которым можно определить текущую рыночную стоимость. Такие финансовые вложения отражаются в

бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Такую корректировку организация может проводить ежемесячно или ежеквартально. Промежуточная переоценка не является обязанностью организации, обязательной является только годовая переоценка.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей (учетной) оценкой относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений следующей учетной записью:

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 58 «Финансовые вложения»

— отражена разница между текущей рыночной стоимостью и учетной стоимостью финансовых вложений в качестве прочих доходов (при превышении текущей рыночной стоимости)

— отражена разница между учетной стоимостью финансовых вложений и текущей рыночной стоимостью в качестве прочих расходов (при превышении учетной стоимости).

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по их первоначальной стоимости. Исключение составляют долговые ценные бумаги и обесценение финансовых вложений.

По долговым ценным бумагам организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по причитающемуся по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финан-

совые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) либо уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость. Причем это снижение должно быть ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от финансовых вложений в обычных условиях деятельности.

Снижение стоимости финансовых вложений признается устойчивым при одновременном выполнении следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость финансовых вложений (т. е. стоимость, по которой они отражены в бухгалтерском учете) существенно выше их расчетной стоимости, которая определяется организацией на основе расчета;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют данные о том, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости финансовых вложений.

Причинами обесценения финансовых вложений организации могут быть: появление признаков банкротства или объявление банкротом организации-эмитента ценных бумаг, находящихся в собственности организации; совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости; снижение или отсутствие поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов и т. д.

Корректировка оценки финансовых вложений производится с помощью резервов под обесценение финансовых вложений. Перед созданием резервов организация должна осуществить проверку, в ходе которой устанавливается наличие условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Указанная проверка производится по всем финансовым вложениям, по которым имеются признаки их обесценения, но по которым не определяется их текущая

рыночная стоимость. Такая проверка производится по состоянию на 31 декабря отчетного года или на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности; результаты проверки должны быть обеспечены подтверждением. Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе прочих расходов), а некоммерческая — за счет увеличения расходов.

Для формирования обобщенной информации о наличии и движении резервов предназначен счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Счет 59 — пассивный, контрарный, регулирующий. По кредиту счета отражается создание резервов, по дебету — их использование. Сальдо — всегда кредитовое и показывает остаток резервов на конец отчетного периода.

Аналитический учет по счету 59 организуется по каждому создаваемому резерву. Величина резерва определяется как разница между учетной стоимостью и расчетной стоимостью финансовых вложений.

Если резервы создаются за счет финансовых результатов организации и учитываются в составе прочих расходов, то эта операция сопровождается в учете записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— созданы резервы под обесценение финансовых вложений на сумму превышения
--	---

Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»	учетной стоимости акций над их расчетной стоимостью (выявленного снижения стоимости акций).
---	---

Информация об остатках резервов под обесценение финансовых вложений в пассиве баланса отдельно не отражается. Сальдо счета 59 лишь корректирует (уменьшает) сумму активной статьи «Финансовые вложения», обеспечивая тем самым оценку финансовых вложений по расчетной стоимости. Таким образом, финансовые

вложения показывают в годовом бухгалтерском балансе в оценке нетто, т. е. за вычетом кредитового сальдо по счету 59.

По результатам проверки на обесценению финансовых вложений может выявиться дальнейшее снижение их расчетной стоимости. В этом случае сумма ранее созданного резерва корректируется в сторону его увеличения и соответственно уменьшения финансового результата учетной записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	—	отражено увеличение резерва под обесценение финансовых вложений на конец отчетного периода.
--	---	---

Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

В случае, если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и соответственно увеличения финансового результата в виде прочих доходов отчетного периода следующим образом:

Дебет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»	—	отражено уменьшение резерва под обесценение финансовых вложений на конец отчетного периода.
---	---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Использование резервов под обесценение финансовых вложений происходит в случаях:

- повышения на конец отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев, года) расчетной стоимости финансовых вложений;
- списания с баланса финансовых вложений при их отчуждении (в том числе при их продаже).

Сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений в указанных случаях относится на финансовые результаты и признается прочим доходом отчетного периода у коммерческой

организации или на уменьшение расходов у некоммерческой организации:

Дебет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»

— использованы (ликвидированы) резервы под обесценение финансовых вложений.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

9.7. Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические вложения в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы, вложения по договорам простого товарищества. При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

- правильность их оформления;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков погашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются 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 специализированных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, вложе-

ния по договорам простого товарищества при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием финансовых вложений и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

а) излишки приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации:

Дебет 58 «Финансовые вложения» — отражены излишки финансовых вложений по

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» рыночной стоимости как прочие доходы

б) недостача относится на виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи финансовых вложений и их порчи списываются на финансовые результаты коммерческой организации:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — обнаружена недостача финансовых вложений

Кредит 58 «Финансовые вложения»

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — сумма недостачи отнесена на виновных лиц

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — сумма недостачи отнесена на прочие расходы организации

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» при отказе суда во взыскании с виновных лиц

Тема 10

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Целью изучения данной темы является: ознакомление с видами расчетов между юридическими лицами, формами безналичных расчетов, приобретение знаний по оформлению и учету расчетов наличными и безналичных расчетов, порядку открытия расчетных, валютных и специальных счетов в банках.

При изучении темы приобретаются навыки отражения в аналитическом и синтетическом учете операций по кассе, расчетным, валютным и специальным счетам.

10.1. Виды расчетов и учет кассовых операций

Расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием физических лиц, связанных с предпринимательской деятельностью, ведутся в основном в денежной форме. Расчеты в денежной форме между организациями могут производиться как наличными денежными средствами, так и безналичными. Основным видом расчетов между юридическими лицами являются безналичные расчеты. Они осуществляются посредством перечисления (перевода) денежных средств со счета плательщика на счет получателя через банк либо другие кредитные учреждения, имеющие соответствующую лицензию. Расчеты наличными деньгами между юридическими лицами, между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, а также между индивидуальными предпринимателями, связанными с осуществлением предпринимательской деятельности, в рамках одного договора могут производиться в пределах 100 тыс. руб.¹

Все организации обязаны хранить свободные денежные средства в банках. Банки открывают организациям расчетные, текущие,

¹ Указание ЦБ России от 20 июня 2007 г. № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя».

валютные и другие счета. Для приема, хранения и расходования наличных денег организация обязана иметь кассу, оборудованную в соответствии с предъявляемыми требованиями. В соответствии с Порядком ведения кассовых операций у юридического лица должно быть одно место, прием денег и выдача денег, из которого оформляется приходными и расходными кассовыми ордерами и отражается в кассовой книге, которая также существует в единственном экземпляре в целом по юридическому лицу (п. III.23 Порядка ведения кассовых операций)¹.

Организация может иметь в кассе наличные деньги только в пределах лимитов, установленных кредитными организациями по согласованию с руководителями организаций. Сверхлимитные денежные средства организации имеют права хранить в своих кассах только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий. Причем срок нахождения сверхлимитных средств в кассе не должен превышать трех рабочих дней, включая день получения денег в банке (для районов Крайнего Севера — пять дней). Таким образом, в остальные дни остаток наличных денег в кассе (на конец дня) должен не превышать установленного для организации лимита.

Рассмотрим порядок отражения в учете денежных расчетов, осуществляемых наличными средствами.

Для обобщения информации о наличии и движении наличных денежных средств, а также денежных документов предназначен счет 50 «Касса». Счет 50 — активный, инвентарный. По дебету счета отражается поступление наличных денежных средств и денежных документов в кассы организации, по кредиту — их выдача. Сальдо всегда дебетовое, показывает остаток наличных денежных средств и денежных документов в кассах организации.

К счету 50 «Касса» рекомендуется открывать следующие субсчета:

50-1 «Касса организации» — для учета текущих операций организации наличными денежными средствами;

¹ Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. решением совета директоров ЦБ РФ 22 сентября 1993 г. № 40).

50-2 «Операционная касса» — для учета наличных денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделения связи и т. п.;

50-3 «Денежные документы» — для обособленного учета операций с денежными документами;

50-4 «Валютная касса» — для отражения расчетов по заграничным командировкам при осуществлении внешнеэкономической деятельности;

50-5 «Касса филиала организации» — для обособленного учета операций по филиалам и представительствам, выделенным на отдельный баланс.

Порядок совершения и оформления кассовых операций регулируется Банком России. В настоящее время наличное денежное обращение в России регулируется Положением «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации»¹, а также «Порядком ведения кассовых операций в РФ».

Кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации:

№ КО-1 «Приходный кассовый ордер»;

№ КО-2 «Расходный кассовый ордер»;

№ КО-3 «Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов»;

№ КО-4 «Кассовая книга»;

№ КО-5 «Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств».

Порядок ведения кассовых операций разрешает оформление кассовых документов с применением компьютерной техники. Главное условие — соблюдение унифицированных форм и наличие текстовых вариантов документов.

Поступление наличных денег в кассу организации оформляется приходным кассовым ордером. В качестве подтверждения приема денег к приходному кассовому ордеру выписывается квитанция, ко-

¹ Положение ЦБР от 5 января 1998 г. № 14-П.

торая вручается лицу, внесшему деньги, или прикладывается к выписке банка при поступлении наличных денег с расчетного счета по чеку. При поступлении денег в кассу в бухгалтерском учете делают следующие записи:

Дебет 50 «Касса», субсчет 1 — отражена выручка наличными за проданную продукцию, работы и услуги, в том числе авансы и предоплата

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дебет 50 «Касса», субсчет 1 — отражены наличные денежные средства, поступившие с расчетных и валютных счетов организации

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Дебет 50 «Касса» — отражены поступления займов наличными

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Дебет 50 «Касса» — отражен возврат подотчетными лицами неизрасходованных подотчетных сумм

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет 50 «Касса» — отражено поступление наличных денежных средств, внесенных работниками организации в погашение причиненного материального ущерба, задолженности по займам, за товары, проданные в кредит

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Дебет 50 «Касса» — отражены суммы взносов наличными в уставный (складочный) капитал организации.

Кредит 75 «Расчеты с учредителями»

Наличные деньги из кассы организации выдаются по расходным кассовым ордерам или другим надлежаще оформленным документам, а

именно: платежным или расчетно-платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и проч. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером организации или уполномоченными лицами. Для учета денег, выданных из кассы организации доверенному лицу (раздатчику) на выплату заработной платы, и для возврата остатка наличных денег и оплаченных документов кассир ведет Книгу учета принятых и выданных кассиром денег.

Все приходные и расходные кассовые ордера должны иметь сквозную нумерацию с начала каждого года (раздельно по приходным и расходным ордерам) и регистрироваться бухгалтерией в журнале приходных и расходных ордеров.

Расходование наличных денежных средств из кассы организации отражается в учете следующими проводками:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 — отражены наличные
«Валютные счета» денежные средства, сданные

Кредит 50 «Касса», субсчет 1 из кассы организации и за-
«Касса организации» численные на расчетный или
валютный счет

Дебет 57 «Переводы в пути», — отражены наличные
субсчет 1 «Денежные средства, денежные средства, сданные
сданные инкассатору» инкассатору банка

Кредит 50 «Касса», субсчет 1
«Касса организации»

Дебет 58 «Финансовые вложе- — отражены предостав-
ния» ленные другим организациям

Кредит 50 «Касса», субсчет 1 займы наличными денежны-
«Касса организации» ми средствами

Дебет 60 «Расчеты с поставщи- — погашена задолжен-
ками и подрядчиками» ность наличными денежны-
ми средствами перед по-
ставщиками и подрядчиками

Кредит 50 «Касса», субсчет 1
«Касса организации»

Дебет 69 «Расчеты по социаль- — отражены выплаты
ному страхованию и обеспечению» работникам за счет отчислений

Кредит 50 «Касса», субсчет 1 по социальному страхованию
«Касса организации» (пособия по уходу за ребенком,
многодетности и т. п.)

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	—	выданы из кассы средства по оплате труда
Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»		
Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	—	отражены денежные средства, выданные под отчет
Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»		
Дебет 75 «Расчеты с учредителями»	—	отражена выплата наличных денежных средств в счет погашения задолженности по выплате учредителям (участникам) организации доходов (дивидендов) от их участия в организации
Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»		
Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	—	выданы из кассы ранее депонированные средства на оплату труда.
Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»		

Для расчета наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке установлен предельный размер в сумме 100 тыс. руб. Под одной сделкой понимается сделка, оформленная одним договором. Это значит, что установленный лимит расчетов наличными между юридическими лицами относится к одному договору, т. е. в договоре, по которому предусмотрен платеж наличными денежными средствами, должна быть указана сумма, не превышающая 100 тыс. руб. Причем на каждую сделку оформляется один договор. Таким образом, следует контролировать не только соблюдение лимита сумм платежей при совершении расчетов с поставщиками или другими кредиторами, но также и платежные условия договоров.

Все поступления и выдачи наличных денег в организации должны учитываться в кассовой книге. Ведение кассовой книги является обязанностью кассира. Организация имеет право вести только одну кассовую книгу.

Законодательство РФ запрещает организации производить операции с наличной иностранной валютой за исключением команди-

ровочных расходов в иностранной валюте. Учет движения наличной иностранной валюты осуществляется обособленно на отдельном субсчете. Полученная из банка иностранная валюта приходится в кассу организации следующей записью:

Дебет 50 «Касса», субсчет 4	—	отражена сумма ино-
«Валютная касса»		странный валюты в рублях по
Кредит 52 «Валютные счета»		курсу Банка России на дату
		совершения операции.

Во всех кассовых документах должны быть проставлены одновременно две суммы — в иностранной валюте и в рублевом эквиваленте. Одновременно необходимо вести аналитический учет по каждому виду иностранной валюты, находящейся в кассе. В случае изменения курса иностранной валюты за время, пока валюта находится в кассе организации, возникают курсовые разницы, которые в учете отражаются следующими записями:

Дебет 50 «Касса», субсчет 4	—	отражена положи-
«Валютная касса»		тельная курсовая разница
Кредит 91 «Прочие доходы и		(при повышении курса ино-
расходы», субсчет 1 «Прочие до-		странный валюты)
ходы»		

Дебет 91 «Прочие доходы и	—	отражена отрицатель-
расходы», субсчет 2 «Прочие рас-		ная курсовая разница (при
ходы»		снижении курса

Кредит 50 «Касса», субсчет 4	иностранной валюты)
«Валютная касса»	

Выдача наличной иностранной валюты осуществляется строго по целевому назначению, т. е. как аванс на командировочные расходы:

Дебет 71 «Расчеты с подотчет-	—	выданы авансом де-
ными лицами», субсчет «Расчеты с		нежные средства в иностран-
подотчетными лицами в иностран-		ной валюте на командировоч-
ной валюте»		ные расходы (в рублях по

Кредит 50 «Касса», субсчет 4	курсу Банка России на дату
«Валютная касса»	выдачи).

Возврат неизрасходованных денежных сумм в иностранной валюте отражается записью:

Дебет 50 «Касса», субсчет 4 — принята в кассу иностранная валюта по курсу «Валютная касса»

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте» Банка России на дату зачисления.

Наличная иностранная валюта подлежит сдаче в кредитную организацию в течение 10 дней с момента возвращения подотчетным лицом денежных средств в кассу. Сданная в уполномоченный банк наличная иностранная валюта зачисляется им на текущий валютный счет организации:

Дебет 52 «Валютные счета», субсчет «Текущий валютный счет» — зачислены на валютный счет денежные средства в

Кредит 50 «Касса», субсчет 4 иностранной валюте (по курсу Банка России на дату зачисления).

Таким образом, организация имеет право производить кассовые операции в иностранной валюте только по загранкомандировкам; все остальные операции должны проводиться в российских рублях, в том числе выплата физическим лицам средств на оплату труда.

В кассе организации могут храниться не только денежные средства, но также денежные документы и бланки строгой отчетности. К *денежным документам* относятся оплаченные путевки в дома отдыха и санатории, почтовые марки, марки госпошлины, вексельные марки, единые и проездные билеты, авиабилеты и другие аналогичные документы. Они учитываются на счете 50, субсчете 3 «Денежные документы». Поступление и выдача денежных документов производятся по кассовым ордерам. Учет денежных документов осуществляется в сумме фактических затрат на приобретение.

Операции по приобретению и выдаче денежных документов отражаются следующими записями:

Дебет 50 «Касса», субсчет 3 — отражены денежные «Денежные документы» документы, приобретенные за

Кредит 71 «Расчеты с подготовительными лицами» — наличный расчет

Дебет 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы» — отражены денежные документы, приобретенные в безналичном порядке от разных юридических и физических лиц

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — отражена выдача путевок работникам организации за полную стоимость или с частичной оплатой (в части денежных средств, внесенных работником)

Кредит 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы» — отражена стоимость путевок, оплачиваемой за счет организации

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» —

Кредит 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы»

Дебет 71 «Расчеты с подготовительными лицами» — отражена стоимость проездных документов, выдаваемых работнику, направляемому в командировку; отражены суммы выданных под отчет почтовых марок, марок государственной пошлины и др. для использования указанных документов по назначению

Кредит 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы» — отражена сумма выявленной при инвентаризации недостачи денежных документов.

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» —

Кредит 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы»

К бланкам *строгой отчетности* относятся трудовые книжки и вкладные листы к ним, квитанции путевых листов автотранспорта и т. п. Порядок хранения и использования бланков *строгой отчетности* определяется руководителем организации. Бланки *строгой отчетности*

сти учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

Инвентаризация (ревизия) кассы проводится по решению руководителя, который имеет право самостоятельно определять сроки и форму проведения ревизии. Ревизию кассы проводит ревизионная комиссия, которая назначается приказом руководителя.

При проведении ревизии с кассира прежде всего берется расписка, что в кассе отсутствуют не принадлежащие предприятию денежные средства и денежные документы, а также что все приходные и расходные документы и первичная документация отражены в бухгалтерском учете. Кассир должен подвести итог работы на этот день и показать остаток денег в кассе. Затем проводится сама проверка путем пересчета наличных денежных средств и денежных документов, а также ценных бумаг и бланков строгой отчетности, после этого — сверка с данными бухгалтерского учета и составляется акт по результатам ревизионной комиссии.

Результаты инвентаризации денежных средств в кассе отражаются следующим образом:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	—	отражена сумма выявленной недостачи денежных средств и документов в кассе при инвентаризации
--	---	--

Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»; 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы»; 50 «Касса», субсчет 4 «Валютная касса»	—	отражена сумма недостачи денежных средств, подлежащая возмещению кассиром
--	---	---

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»	—	отражена сумма недостачи денежных средств, подлежащая возмещению кассиром
---	---	---

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»		
---	--	--

Дебет 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»; 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы»; 50 «Касса», субсчет 4 «Валютная касса»	—	отражена сумма выявленных излишков денежных средств и документов в кассе.
---	---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»		
--	--	--

10.2. Учет операций по расчетным счетам

Порядок совершения и оформления операций по расчетному счету регулируется Банком России. Для открытия расчетного счета организация представляет в банк следующие документы: заявление об открытии счета установленной формы; документ, удостоверяющий факт создания, регистрации организации; копию утвержденного устава; карточку с образцами подписей лиц, которым предоставлено право подписывать платежные документы, и оттиском печати; справку о регистрации в налоговых органах, пенсионном и других внебюджетных фондах. Основным документом, определяющим отношения между банком и клиентом при осуществлении операций по безналичным расчетам, является договор банковского счета.

В договоре банковского счета определяются обязанности банка и клиента, порядок расчетов с клиентом, ответственность сторон за обеспечение тайны по банковским операциям, указываются реквизиты сторон.

Сведения о расчетных счетах, открытых в различных кредитных организациях, сообщаются в налоговую инспекцию как обслуживающими банками, так и самой организацией. Однако погашение задолженности по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды осуществляется только с одного расчетного счета, который организация указывает по собственному усмотрению.

Закрываются расчетные счета по решению собственника имущества организации или по решению суда. Так, расчетные счета могут быть закрыты при признании организации банкротом, при принятии решения о запрете деятельности данного юридического лица и в других случаях, предусмотренных законодательством.

По действующему законодательству банк обязан осуществлять операции по счету не позже следующего операционного дня после получения соответствующего платежного документа. Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте РФ на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях, предназначен счет 51 «Расчетные счета». Для учета денежных средств на этих счетах к счету 51 «Расчетные счета» открываются соответствующие субсчета:

51-1 «Расчетный счет в ... банке»;

51-2 «Расчетный счет в ... банке» и т. д. по каждому открытому расчетному счету.

Счет 51 — активный, инвентарный. По дебету счета 51 отражается зачисление денежных средств на расчетные счета, по кредиту счета — все платежи, осуществляемые с расчетного счета, а также выдача наличных денег в кассу организации. Дебетовое сальдо по счету 51 показывает остаток денежных средств на расчетных счетах на соответствующую дату.

Отражение операций по счету 51 организация осуществляет на основании выписки из расчетного счета, поступающей от кредитной организации. Выписка представляет собой второй экземпляр лицевого счета организации, открытого ей кредитной организацией. Выписка с расчетного счета показывает задолженность банка по денежным средствам перед организацией. Поэтому расчетный счет организации для банка является пассивным, т. е. остатки задолженности банка, а именно остатки денежных средств на расчетном счете организации, и ее увеличение (поступление денег на расчетный счет организации) показываются по кредиту, а списание денежных средств с расчетного счета организации — по дебету. К выписке прилагаются расчетные документы, на основании которых кредитная организация зачисляет или списывает средства с расчетного счета организации.

Рассмотрим типовые хозяйственные операции, отражаемые по счету 51 «Расчетные счета», по поступлению денежных средств. При сдаче наличных денег на расчетный счет заполняется банковский документ — объявление на взнос наличными. Банк в подтверждение приема денег выдает клиенту квитанцию. Операция сдачи денег в банк оформляется следующей учетной записью:

Дебет 51 «Расчетные счета»	—	отражены наличные
Кредит 50 «Касса»		денежные средства, сданные из
		кассы на расчетный счет (вы-
		ручка от продажи, депониро-
		ванные суммы заработной пла-
		ты и проч.).

При перечислении денежных средств с других счетов, при зачислении безналичной выручки и других поступлениях на расчетный счет выполняются следующие записи:

Дебет 51 «Расчетные счета»	— зачислены на расчет-
Кредит 55 «Специальные счета в банках»	ный счет суммы по возвра- щенным в банк чекам и ак- кредитивам
Дебет 51 «Расчетные счета»	— зачислены на расчет-
Кредит 57 «Переводы в пути»	ный счет числившиеся в пу- ти денежные средства
Дебет 51 «Расчетные счета»	— зачислены денежные
Кредит 62 «Расчеты с покупате- лями и заказчиками»	средства, поступившие от покупателей и заказчиков (авансы полученные, плате- жи за отгруженную продук- цию, выполненные работы и оказанные услуги, проценты по полученным векселям)
Дебет 51 «Расчетные счета»	— зачислены суммы
Кредит 66 «Расчеты по кратко- срочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	полученных кредитов и зай- мов
Дебет 51 «Расчетные счета»	— отражено фактиче-
Кредит 75 «Расчеты с учредите- лями»	ское поступление сумм в счет вкладов учредителей в уставный капитал организа- ции
Дебет 51 «Расчетные счета»	— зачислены суммы
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	удовлетворенных претензий, суммы полученных страхо- вых возмещений
Дебет 51 «Расчетные счета»	— зачислены денежные

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

средства в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления имуществом у учредителя управления

Дебет 51 «Расчетные счета»

— отражено поступление денежных средств, переданных участникам договора простого товарищества в счет вкладов в общее имущество простого товарищества (запись на обособленном балансе совместной деятельности)

Дебет 51 «Расчетные счета»

— отражены денежные средства, поступившие в счет будущих периодов, по договору дарения.

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»

Получение денежных средств с расчетного счета в кассу оформляется денежным чеком, в котором указываются цели, на которые выдаются деньги: выдача заработной платы и пособий, на командировочные и хозяйственные расходы и другие аналогичные нужды. При этом в учете делается запись:

Дебет 50 «Касса»

— списаны (выданы) с расчетного счета в кассу денежные средства на выдачу средств на оплату труда, хозяйственные нужды, командировочные расходы; оплачены с расчетного счета денежные документы, поступившие в кассу.

Кредит 51 «Расчетные счета»

Типовые хозяйственные операции по перечислению денежных средств с расчетного счета отражаются в учете следующими записями:

Дебет 55 «Специальные счета в банках»

— сняты с расчетного счета денежные средства для

Кредит 51 «Расчетные счета»	зачисления на аккредитивы и особые счета, депонированы средства при выдаче чековых книжек
Дебет 58 «Финансовые вложения»	— предоставлены денежные займы другим организациям; отражен взнос денежных средств в счет вклада в общее имущество простого товарищества (участника)
Кредит 51 «Расчетные счета»	— погашена задолженность перед поставщиками и подрядчиками; отражены авансы, выданные под поставку материальных ценностей
Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	— погашена задолженность перед поставщиками и подрядчиками; отражены авансы, выданные под поставку материальных ценностей
Кредит 51 «Расчетные счета»	— погашена задолженность по кредитам и займам (в том числе по процентам)
Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	— погашена задолженность по кредитам и займам (в том числе по процентам)
Кредит 51 «Расчетные счета»	— погашена задолженность по расчетам с бюджетом; произведены авансовые платежи по налогам и сборам
Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	— погашена задолженность по расчетам с бюджетом; произведены авансовые платежи по налогам и сборам
Кредит 51 «Расчетные счета»	— перечислены отчисления в пользу страховых органов; произведены выплаты работникам за счет этих органов с расчетного счета
Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	— перечислены отчисления в пользу страховых органов; произведены выплаты работникам за счет этих органов с расчетного счета
Кредит 51 «Расчетные счета»	— произведена оплата труда и дивидендов с расчетного счета
Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	— произведена оплата труда и дивидендов с расчетного счета
Кредит 51 «Расчетные счета»	— перечислены денежные средства в счет прибыли
Дебет 75 «Расчеты с учредителями»	— перечислены денежные средства в счет прибыли

Кредит 51 «Расчетные счета»

от деятельности простого товарищества (на обособленном балансе совместной деятельности)

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— погашена кредиторская задолженность денежными средствами с расчетного счета

Кредит 51 «Расчетные счета»

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

— перечислены денежные средства доверительному управляющему в доверительное управление (запись у учредителя управления).

Кредит 51 «Расчетные счета»

Инвентаризация средств на расчетных счетах производится путем сверки остатков сумм по дебету счета 51 «Расчетные счета» с данными выписок банка (конечным сальдо). При инвентаризации также проверяется тождественность оборотов по дебету и кредиту счета выписок банка. Для оформления результатов инвентаризации расчетов с кредитными учреждениями по претензиям, предъявленным по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, используется акт инвентаризации расчетов с покупателями и прочими дебиторами и кредиторами (форма № ИНВ-17).

При недостатке денежных средств на расчетном счете должна соблюдаться следующая очередность исполнения обязательств:

- перечисление или выдача денежных средств для удовлетворения требований о взыскании алиментов, о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью;
- выплата выходных пособий и заработной платы лицам, работающим по трудовому договору, и вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;
- списание денежных средств, предназначенных для перечисления и выдачи денежных средств для расчетов по оплате труда;
- списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды.

10.3. Учет операций по валютным счетам

Бухгалтерский учет валютных операций, порядок учета и отражения в бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами, предназначен счет 52 «Валютные счета».

Счет 52 — активный, инвентарный. По дебету счета 52 отражается поступление денежных средств на валютные счета организации, по кредиту — списание денежных средств с валютных счетов организации.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним расчетных документов.

Для целей бухгалтерского учета оценка валютных средств состоит в определении рублевого эквивалента сумм, выраженных в иностранной валюте. Рублевый эквивалент определяется путем конверсии (пересчета) сумм иностранной валюты в рубли на основе валютного курса. Курс иностранной валюты по отношению к рублю представляет собой выраженную в рублях цену других национальных и международных валют.

Различают следующие основные виды курсов иностранной валюты: официальный (т. е. котируемый Банком России), аукционный, биржевой, курс покупки и продажи наличной валюты в коммерческих банках и др. Для целей бухгалтерского учета используется официальный курс иностранной валюты, устанавливаемый Банком России на следующий день.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных

и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности (для годовой отчетности 31 декабря отчетного года).

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса. При несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Банком России, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

Средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету.

Активы и расходы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс и задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Пересчет средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.

Датой совершения банковских операций считается дата зачисления или списания валютных средств.

Колебания официального курса обуславливают появление курсовой разницы. *Курсовой разницей* признается разница между оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Банка России на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих активов или обязательства, исчисленной по курсу Банка России на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период¹. Курсовая разница может быть положительной и отрицательной.

К валютным операциям, согласно законодательству РФ относятся:

а) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средств платежа;

б) приобретение резидентом у нерезидента, либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента, либо нерезидента в пользу резидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

в) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг;

г) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации и вывоз с таможенной территории Российской Федерации валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг;

д) перевод иностранной валюты, валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории Российской Федерации, на счет того же лица,

¹ «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).

открытый на территории Российской Федерации, и со счета, открытого на территории Российской Федерации, на счет того же лица, открытый за пределами территории Российской Федерации;

е) перевод нерезидентом валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого на территории Российской Федерации, на счет того же лица, открытый на территории Российской Федерации.

Юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ, а также их филиалы, представительства и иные подразделения, находящиеся за пределами РФ, а также физические лица — граждане РФ (за исключением постоянно проживающих в иностранном государстве), иностранные граждане и лица без гражданства, постоянно проживающие в РФ на основании вида на жительство, признаются *резидентами*.

Валютные операции между резидентами запрещены. В тоже время законом определен закрытый перечень валютных операций, которые резидентам разрешается осуществлять между собой. В частности, это:

1) валютные операции между резидентами и уполномоченными банками, в том числе операции: связанные с получением и возвратом кредитов и займов, уплатой сумм процентов и штрафных санкций по договорам, внесением на банковские счета, в банковские вклады (до востребования и на определенный срок) и получением по ним денежных средств; связанные с банковскими гарантиями, приобретением резидентами векселей уполномоченных банков, куплей-продажей физическими лицами наличной и безналичной иностранной валюты и чеков, включая дорожные чеки; связанные с уплатой банкам комиссионного вознаграждения и иными банковскими валютными операциями;

2) операции, связанные с расчетами в магазинах беспошлинной торговли (*duty-free*) и при реализации товаров и услуг пассажирам в пути следования при международных перевозках;

3) операции по договорам транспортной экспедиции, перевозки и фрахтования (чартера) и страхования грузов, связанные с перевозкой экспортируемого (импортируемого) груза, в том числе с транзитной перевозкой;

4) операции юридических лиц с внешними ценными бумагами, права на которые учтены в депозитариях, при условии осуществления расчетов в рублях;

5) операции, связанные с осуществлением обязательных платежей (налогов, сборов и других платежей) в бюджеты всех уровней бюджетной системы РФ в иностранной валюте и другие операции.

С целью получения рублевых средств организации-резиденты могут продавать безналичную иностранную валюту на внутреннем валютном рынке через уполномоченные банки. Операции по продаже иностранной валюты оформляются, как правило, договором комиссии, в соответствии с которым сделка совершается от имени комиссионера (уполномоченного банка), но за счет комитента (продавца).

К *нерезидентам* относятся юридические лица и иные организации (а также их филиалы, представительства и иные самостоятельные структурные подразделения на территории России), созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, находящиеся за пределами РФ, и физические лица, не являющиеся резидентами в соответствии с Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Нерезиденты вправе без ограничений осуществлять между собой переводы иностранной валюты на банковские счета в уполномоченных банках или с банковских счетов в уполномоченных банках на счета в банках за пределами территории Российской Федерации. Нерезиденты вправе осуществлять между собой валютные операции с внутренними ценными бумагами на территории Российской Федерации с учетом требований, установленных антимонопольным законодательством Российской Федерации и законодательством Российской Федерации о рынке ценных бумаг. Валютные операции между нерезидентами на территории Российской Федерации в валюте Российской Федерации осуществляются через банковские счета, открытые на территории Российской Федерации.

К счету 52 «Валютные счета» рекомендуется открывать следующие субсчета:

52-1 «Транзитный валютный счет внутри страны» — при осуществлении экспортных операций и зачислении валютной выручки в полном объеме;

52-2 «Валютные счета за рубежом» — для организаций, имеющих счета за рубежом;

52-3 «Текущий валютный счет внутри страны» — при осуществлении экспортных операций и зачислении валютной выручки, остающейся после обязательной продажи экспортной выручки;

52-4 «Специальный транзитный валютный счет» — для учета купленной за рубли иностранной валюты.

Аналитический учет по счету 52 ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Субсчет *«Транзитный валютный счет внутри страны»* предназначен для зачисления в полном объеме поступившей выручки в иностранной валюте и других платежей в иностранной валюте.

Порядок отражения поступления валюты характеризуется следующей записью:

Дебет 52 «Валютные счета», субсчет 1 «Транзитный валютный счет внутри страны», аналитиче- ский счет «Транзитный валютный счет в ... банке»	—	поступила на транзит- ный валютный счет оплата за отгруженный товар.
--	---	--

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Субсчет *«Текущий валютный счет внутри страны»* предназначен для учета имеющейся в распоряжении организации иностранной валюты и совершения операций по счету в соответствии с валютным законодательством:

Дебет 52 «Валютные счета», субсчет 3 «Текущий валютный счет внутри страны», аналитический счет «Текущий валютный счет в ... банке внутри страны»	—	зачислена на текущий валютный счет валютная вы- ручка.
--	---	--

Кредит 52 «Валютные счета»,
субсчет 1 «Транзитный валютный
счет внутри страны», аналитиче-
ский счет «Транзитный валютный
счет в ... банке»

Действующее валютное законодательство предоставляет организациям-резидентам право продавать с текущего валютного счета по собственной инициативе иностранную валюту, имеющуюся в их распоряжении. Размер комиссионного вознаграждения устанавливается соглашением сторон.

Субсчет *«Специальный транзитный валютный счет»* предназначен для учета купленной за рубли иностранной валюты. Покупка иностранной валюты на валютном рынке разрешается для расчетов по договорам об импорте товаров, для выплаты комиссионного вознаграждения в пользу уполномоченного банка, оплаты расходов по заграничным командировкам.

Иностранная валюта, купленная предприятием на валютном рынке за рубли, подлежит обязательному зачислению в полном объеме на его специальный транзитный валютный счет:

Дебет 52 «Валютные счета»,	—	на сумму валюты,
субсчет 4 «Специальный транзитный валютный счет»		зачисленной на специальный транзитный счет.

Кредит 57 «Переводы в пути»,
субсчет 2 «Денежные средства для покупки валюты»

Списание иностранной валюты с этого счета допускается для перечисления ее по целевому назначению, снятия наличной валюты для оплаты командировочных расходов, осуществления обратной продажи на валютном рынке. Обратной продаже подлежат: суммы иностранной валюты, не использованные в соответствии с основаниями ее покупки на валютном рынке; суммы иностранной валюты, полученной от продажи дорожных чеков, не использованные для оплаты командировочных расходов; суммы возвращенных авансовых платежей (предварительной оплаты) в иностранной валюте по неисполненным импортным контрактам; суммы иностранной валюты, возвращенной с открытых в уполномоченных банках простых (депонированных) аккредитивов; суммы иностранной валюты, возвращенной в связи с ошибочно произведенными платежами, в том числе по причине неправильно указанного в расчетных документах какого-либо реквизита получателя платежа; суммы иностранной ва-

люты, возвращенной нерезидентами по иным основаниям, за исключением сумм, переведенных для оплаты командировочных расходов.

Для осуществления обратной продажи уполномоченный банк обязан депонировать указанные средства на отдельный лицевой счет. После этого в течение 3 рабочих дней (включая день депонирования) иностранная валюта подлежит обратной продаже на внутреннем валютном рынке с зачислением вырученных рублей на расчетный счет организации.

Размер комиссионного вознаграждения, взимаемого уполномоченным банком при обратной продаже иностранной валюты, не лимитирован.

Организация может получить наличную иностранную валюту только со специального транзитного валютного счета на основании специальной заявки, утвержденной Банком России и содержащей все необходимые данные о командировке. В бухгалтерском учете выполняется следующая запись:

Дебет 50 «Касса»	—	получено в кассу со
Кредит 52 «Валютные счета»,	специального транзитного	
субсчет 4 «Специальный транзит-	валютного счета на расходы	
ный валютный счет»	по командировке.	

По окончании срока командировки не использованная по назначению иностранная валюта должна быть переведена в уполномоченный банк организации.

Другие типовые операции по субсчету 4 отражаются в учете следующим образом:

Дебет 60 «Расчеты с поставщи-	—	отражена сумма пере-
ками и подрядчиками»	числения поставщикам за по-	
Кредит 52 «Валютные счета»,	ставленные по импорту това-	
субсчет 4 «Специальный транзит-	ры, выполненные работы,	
ный валютный счет»	оказанные услуги, перечисле-	
	нные авансы	

Дебет 66 «Расчеты по кратко-	—	перечислен основной
срочным кредитам и займам», 67	долг и проценты по кредитам	
«Расчеты по долгосрочным креди-	и займам.	
там и займам»		

Кредит 52 «Валютные счета», субсчет 4 «Специальный транзитный валютный счет»

Курсовые разницы, возникающие вследствие изменения курсов иностранных валют, отражаются в учете следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена отрицательная курсовая разница

Кредит 52 «Валютные счета», субсчет 4 «Специальный транзитный валютный счет»

Дебет 52 «Валютные счета», субсчет 4 «Специальный транзитный валютный счет» — отражена положительная курсовая разница.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Денежные средства в рублях, полученные организацией от продажи иностранной валюты, подлежат обязательному зачислению в полном объеме на расчетный счет и в дальнейшем используются на любые цели в соответствии с действующим законодательством.

Безналичная иностранная валюта относится к имущественным правам организации. Поэтому операции по ее продаже обуславливают возникновение прочих доходов и расходов. Прочие доходы формируются исходя из рыночного курса продаваемой иностранной валюты, складывающегося на внутреннем валютном рынке на день продажи (день зачисления на расчетный счет рублевого эквивалента проданной валюты). Величина прочих расходов включает в себя стоимость проданной иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на день совершения сделки, а также сумму расходов на продажу (комиссионного вознаграждения, уплачиваемого уполномоченному банку и др.).

Дата списания иностранной валюты с валютного счета и дата зачисления вырученных денег на расчетный счет, как правило, не

совпадают. Поэтому суммы переведенной, но не проданной валюты должны оставаться в составе денежных средств и признаваться как переводы в пути.

Операции по продаже валюты отражаются записями:

Дебет 57 «Переводы в пути», — на сумму валюты,
субсчет 3 «Валютные средства для продажи» списанной с валютного счета
для продажи на внутреннем валютном рынке.

Кредит 52 «Валютные счета»,
субсчет 3 «Текущий валютный счет внутри страны», аналитический счет
«Текущий валютный счет в ... банке внутри страны», субсчет 4 «Специальный транзитный валютный счет»

Продавая иностранную валюту, организация несет затраты по уплате уполномоченному банку комиссионного вознаграждения и другие затраты.

При этом выполняется следующая учетная запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — на сумму комиссионного вознаграждения банку за продажу валюты.

Кредит 52 «Валютные счета»,
субсчет 3 «Текущий валютный счет внутри страны», аналитический
счет «Текущий валютный счет в ... банке внутри страны»

После исполнения уполномоченным банком поручения своего клиента переведенная иностранная валюта должна быть списана на прочие расходы. При этом производится запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списана проданная иностранная валюта.

Кредит 57 «Переводы в пути»

Если дата продажи иностранной валюты не известна, то указанная запись делается при поступлении рублевого эквивалента на расчетный счет, т.е. одновременно с проводкой:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1
«Прочие доходы»

Иностранная валюта, переведенная для продажи, относится к активам, стоимость которых подлежит пересчету в связи с изменением валютного курса по отношению к рублю. Указанный пересчет производится по курсу Банка России, действующему на дату продажи валюты (дату поступления рублевого эквивалента на расчетный счет), а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Возникающие курсовые разницы по общему правилу подлежат зачислению на финансовые результаты организации как *прочие доходы* или *прочие расходы*.

При повышении курса иностранной валюты по отношению к рублю делается запись:

Дебет 57 «Переводы в пути»

— отражена положитель-

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

ная курсовая разница в связи с дооценкой остатка иностранной валюты, находящейся в пути.

Снижение курса иностранной валюты по отношению к рублю сопровождается противоположной записью.

10.4. Специальные счета в банках

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории РФ и за ее пределами, в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению, предназначен счет 55 «Специальные счета в банках».

Счет 55 — активный, инвентарный. По дебету счета отражается зачисление денежных средств в аккредитивы, депонирование средств при выдаче чековых книжек, зачисление средств в банковские и другие вклады и пр. По кредиту счета 55 осуществляется списание денежных средств.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55-1 «Аккредитивы»;

55-2 «Чековые книжки»;

55-3 «Депозитные счета»;

55-4 «Специальный счет (на финансирование капитальных вложений»;

55-5 «Текущий счет филиала»;

55-6 «Специальный карточный счет» и др.

Аккредитив — это специальный счет, на котором покупатель может зарезервировать денежные средства для последующих расчетов с продавцами. Открывает аккредитив только покупатель и только в том банке, в котором у него есть расчетный или валютный счет.

Аккредитивы могут быть: отзывными и безотзывными; покрытыми и непокрытыми. Безотзывный аккредитив покупатель может изменить или отменить только с согласия продавца.

Если покупатель открывает покрытый аккредитив, то с его расчетного счета банк списывает денежные средства и резервирует их для последующих платежей продавцу. Распоряжаться деньгами, находящимися на покрытых аккредитивах, покупатель не может.

На субсчете 55-1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах, причем этот субсчет предназначен у покупателя для учета расчетов по покрытым аккредитивам.

Покупатель дает письменное поручение обслуживающему его банку об открытии аккредитива, указывая в нем наименование и адрес поставщика, сумму аккредитива и срок его действия, род товаров, подлежащих оплате. документы, которые должны быть предъявлены для получения платежа (транспортные накладные, страховые полисы, сертификаты качества и т. п.). Извещения о произведенных с аккредитива выплатах посылаются банку покупателя для списания

сумм со счета плательщика. Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается следующей записью:

Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» — отражена сумма выставленного аккредитива (переведены денежные средства с расчетного, валютного счета (или за счет кредита) на аккредитив)

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др.

Принятые на учет по счету 55 «Специальные счета в банках» средства в аккредитивах списываются по мере использования их (согласно выпискам кредитной организации) записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражена сумма израсходованной части аккредитива (перечислены денежные средства с аккредитива на счет продавца)

Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»

Неиспользованные средства в аккредитивах возвращаются кредитной организацией на тот счет, с которого они были перечислены, что отражается в учете записью:

Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» — отражена возвращенная часть аккредитива

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Аналитический учет по субсчету 55-1 ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

При непокрытом аккредитиве банк продавца списывает деньги с корреспондентского счета банка покупателя в пределах суммы, на которую открыт аккредитив. То есть средства самого покупателя с его расчетного счета не списываются и остаются в обороте до момента, определенного договором.

Если организация-покупатель открывает непокрытые аккредитивы, то в целях контроля за их исполнением такие аккредитивы можно учитывать на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Открытие такого аккредитива в учете отражается следующим образом:

Дебет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» — открыт непокрытый аккредитив.

Использование непокрытого аккредитива отражают так:

Кредит 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» — израсходованы средства непокрытого аккредитива;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») — перечислены денежные средства на счет продавца.

Кредит 51 «Расчетные счета» (52 «Валютные счета»)

Соответственно, в бухгалтерском учете поставщика суммы как по покрытым, так и непокрытым аккредитивам можно учитывать на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся на чековых книжках.

Аналитический учет необходимо вести не только по каждой выданной книжке, но и по каждому выданному чеку. Для этого к субсчету 55-2 рекомендуется открывать следующие аналитические счета: «Чеки выданные», «Чеки неиспользованные», «Чеки аннулированные».

Депонирование средств чекодателем на сумму лимита при выдаче чековых книжек отражается в учете записями:

Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», аналитический счет «Чеки неиспользованные» — депонированы средства для расчетов чеками

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др.

Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», аналитический счет «Чеки выданные» — отражена сумма по выданному чеку

Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», аналитический счет «Чеки неиспользованные»

Дебет 006 «Бланки строгой отчетности» — отражены за балансом полученные в банке чеки

По мере оплаты выданных организацией чеков сумма, предъявленная к погашению, списывается учетными записями:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — списаны денежные средства, предъявленные к оплате

Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», аналитический счет «Чеки выданные»

Кредит 006 «Бланки строгой отчетности» — списан использованный чек

Суммы по чекам выданным, но не оплаченным кредитной организацией (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55 «Специальные счета в банках». Сальдо по субсчету 55-2 «Чековые книжки» должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации.

Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными) отражаются в учете:

Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», аналитический счет «Чеки аннулированные» — отражена сумма использованных чеков, возвращенных в банк

Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», аналитический счет «Чеки выданные»

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — зачислены денежные средства на счета в банке

Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», аналитические счета «Чеки аннулированные», «Чеки неиспользованные»

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады (сберегательные сертификаты, на депозитные счета и т. п.). Сертификат не может служить расчетным документом за проданные това-

ры или оказанные услуги. Сертификаты выпускаются кредитными организациями в валюте РФ¹. Сертификаты должны быть срочными. Операции по купле-продаже депозитных сертификатов осуществляются в безналичном порядке. Проценты по сертификату кредитная организация начисляет не реже одного раза в месяц, а выплачивает одновременно с погашением сертификата при его предъявлении. Сертификаты могут быть именными и на предъявителя.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией записью:

Дебет 55 «Специальные счета в банках», — перечислены
субсчет 3 «Депозитные счета» денежные средст-

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Ва- ва в банковские и
лютные счета» другие вклады

Начисление доходов по сертификату отражается записью:

Дебет 55 «Специальные счета в банках», — учтены доходы
субсчет 3 «Депозитные счета» по банковским и

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», другим вкладам
субсчет 1 «Прочие доходы»

Погашение депозитных сертификатов в оговоренный срок отражается в учете записью:

Дебет 51 «Расчетные счета» — отражено пога-

Кредит 55 «Специальные счета в бан- шение депозитного
ках», субсчет 3 «Депозитные счета» сертификата кре-
дитной организа-
ции

Аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

На субсчете 55-4 «Специальный счет (на финансирование капитальных вложений)» учитывается движение обособленно хранящихся в кредитной организации средств целевого финансирования. К ним относятся, в частности, средства на финансирование капитальных вложений, аккумулируемые и расходуемые организацией с отдельного счета, и др.

¹ Письмо ЦБ РФ «Положение о сберегательных и депозитных сертификатах кредитных организаций» от 10 февраля 1992 г. № 14-3-20.

Поступление средств целевого финансирования отражается записью:

Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 4 «Специальный счет (на финансирование капитальных вложений)» — учтены средства целевого финансирования в виде государственной помощи

Кредит 86 «Целевое финансирование»

Расходование средств целевого финансирования осуществляется в соответствии с утвержденными сметами и отражается в учете записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражено погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками со специального счета

Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет 4 «Специальный счет (на финансирование капитальных вложений)»

Для учета операций по текущим счетам, открытым в кредитных организациях филиалам, представительствам и иным структурным подразделениям организации, выделенным на отдельный баланс, открывается субсчет 55-5 «Текущий счет филиала». По этому субсчету отражаются текущие расходы (оплата труда, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т. п.) структурных подразделений.

Открытие текущего счета филиала отражается в учете организации записью:

Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 5 «Текущий счет филиала» — отражено зачисление денежных средств на текущий счет

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Операции по текущему счету отражаются в учете филиала в общеустановленном порядке, закрытие текущего счета осуществляется обратной записью.

«Специальный карточный счет» (субсчет 55-6) предназначен для депонирования денежных средств с целью расчетов банковскими картами.

Эмитенты карт (банки и компании, их выпускающие) заключают с организациями договор о продаже материально-производственных ценностей покупателям — владельцам пластиковых карт.

Авторизация карт, предъявленных в оплату материально-производственных ценностей, заключается в проверке наличия

обеспечения средств под карту. Одним из ее способов является установление связи (как правило, по компьютерным сетям) с эмитентом карт.

Продажа товаров оформляется выпиской товарных чеков (слипов). Слип заполняется в трех экземплярах: первый экземпляр вручается покупателю, второй – сдается инкассатору, третий – передается в бухгалтерию три кассовом отчете. Покупатель расписывается в слипе, подлинность его подписи проверяется работником магазина. Сроки инкассации слипов останавливаются в зависимости от их количества и общей суммы. Слипы сдаются в банк, который зачисляет на счет продавца причитающиеся ему деньги за проданные товары.

Осуществление операций с использованием банковских карт (расчетных корпоративных или кредитных корпоративных) регулируется Положением Банка РФ.

В бухгалтерском учете организации, использующей расчетные корпоративные карты, перечисление денежных средств в обеспечение расходов, производимых с банковской картой, отражается записями:

Дебет 57 «Переводы в пути»

— списаны денежные

Кредит 51 «Расчетные счета», субсчет

средства для зачисле-

1 «Расчетный счет в ... банке»

ния на специальный

Кредит 52 «Валютные счета», субсчет

карточный счет

3 «Текущий валютный счет в ... банке внутри страны»

Дебет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 6 «Специальный карточный счет»

— зачислены денежные средства на специальный карточный

Кредит 57 «Переводы в пути»

счет

На основании предоставленной банком выписки о списании средств со специального карточного счета выполняется запись:

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— списаны денежные средства со специ-

Кредит 55 «Специальные счета в банках», субсчет 6 «Специальный карточный счет»

ального карточного счета

Порядок начисления и уплаты сумм комиссий по операциям, совершаемым с использованием банковских карт, определяется в договорах, заключенных между банками и их клиентами. В договоре, как правило, предусматривается оплата услуг банка за открытие и ведение счетов на банковских картах (годовое обслуживание карточных счетов): услуг по зачислению заработной платы и других денежных выплат работников в установленном договором проценте от суммы зачислений.

Суммы вознаграждений банков за открытие и обслуживание специальных карточных счетов включаются в состав операционных расходов записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», — удержано банком
субсчет 2 «Прочие расходы» ком вознагражде-

Кредит 55 «Специальные счета в банках», ние
субсчет 6 «Специальный карточный счет»

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках» обособленно.

10.5. Переводы в пути и их учет

К *переводам в пути* относятся денежные средства, которые на момент их списания не могут быть зачислены на соответствующие счета учета денежных средств из-за отсутствия оснований. Для учета переводов в пути открывается счет 57 «Переводы в пути». Счет 57 — активный, инвентарный. По дебету счета 57 отражаются денежные средства, не зачисленные на момент их списания по назначению, по кредиту — суммы, зачисленные на счета в кредитных организациях. Сальдо всегда дебетовое, показывает сумму денежных средств в пути, т. е. не зачисленных на этот момент по назначению.

Счет 57 «Переводы в пути» применяется, как правило, в следующих случаях:

- при сдаче наличных денежных средств из кассы организации на счета, открытые в кредитных организациях;
- для отражения в учете операций купли-продажи иностранной валюты;

- при передаче кредитной организацией организации-клиенту выписок, отличных от общего образца (с выделением суммы так называемого платежного лимита).

Рассмотрим каждый из перечисленных случаев.

Как известно, наличные денежные средства, поступающие в кассу организации, подлежат сдаче на счета в кредитных организациях. Наличные деньги могут быть непосредственно сданы в кассы кредитной организации, инкассированы, а также сданы предприятиям связи для зачисления на банковские счета. При этом образуется разрыв во времени между моментом списания денег из кассы и моментом зачисления денежных средств по назначению. Эта операция отражается в учете следующей записью:

Дебет 57 «Переводы в пути», субсчет 1	— отражены денежные
«Денежные средства, сданные инкассатору»	средства, сдан-
Кредит 50 «Касса», субсчет 1 «Касса	ные из кассы органи-
организации»	зации инкассатору

Основанием для принятия к учету денежных средств по счету 57 являются квитанции кредитной организации, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и другие аналогичные документы.

При получении банковской выписки из кредитной организации о зачислении денег на расчетный счет организации в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 51 «Расчетные счета»	— отражены денеж-
Кредит 57 «Переводы в пути», субсчет	ные средства, зачис-
1 «Денежные средства, сданные инкасса-	ленные на расчетный
тору»	счет организации в
	кредитной организа-
	ции

Порядок покупки иностранной валюты на внутреннем рынке и документальное оформление этих операций регулируются нормативными документами Банка России. Иностранная валюта, купленная за рубли на валютном рынке, зачисляется на специальный транзитный валютный счет, который открывается для каждого вида иностранной валюты. В учете операции по покупке валюты отражаются следующим образом:

Дебет 57 «Переводы в пути», субсчет 2 «Денежные средства для покупки валюты»	— отражена сумма перечисленных денежных средств в рублях для покупки валюты
Кредит 51 «Расчетные счета», субсчет «Расчетный счет в ... банке»	
Дебет 52 «Валютные счета», субсчет 4 «Специальный транзитный валютный счет»	— отражена сумма перечисленных денежных средств в рублях для покупки валюты
Кредит 57 «Переводы в пути», субсчет 2 «Денежные средства для покупки валюты»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— отражена сумма зачисленной валюты по курсу Банка России на дату зачисления
Кредит 57 «Переводы в пути», субсчет 2 «Денежные средства для покупки валюты»	
или	
Дебет 57 «Переводы в пути», субсчет 2 «Денежные средства для покупки валюты»	— отражена сумма превышения рублевого эквивалента купленной валюты над рублевой суммой, снятой с расчетного счета
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	

Операции по продаже валюты организации осуществляют в случаях продажи валюты со специального транзитного валютного счета и с текущего валютного счета.

Операции по продаже валютной выручки отражаются в учете записями:

Дебет 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Валютные средства для продажи»	— отражена сумма валюты, списанной с валютного счета для продажи, в рублевом эквиваленте по курсу Банка России на дату списания
Кредит 52 «Валютные счета», субсчета 1 «Транзитный валютный счет в ... банке», 3 «Текущий валютный счет в ... банке внутри страны», 4 «Специальный транзитный валютный счет»	

Дебет 51 «Расчетные счета», субсчет 1 «Расчетный счет в ... банке»	— зачислена сумма выручки за проданную валюту на расчетный счет
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— списана проданная валюта по курсу Банка России на дату продажи
Кредит 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Валютные средства для продажи»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— отражена отрицательная курсовая разница
Кредит 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Валютные средства для продажи»	
или	
Дебет 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Валютные средства для продажи»	— отражена положительная курсовая разница
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
В некоторых кредитных организациях предусмотрена форма выписки из расчетного (валютного) счета, содержащая такой реквизит, как денежные средства, поступившие на расчетный счет организации, но еще не подтвержденные расчетными документами. Такими денежными средствами организация не вправе распоряжаться до момента поступления в кредитную организацию первичных расчетных документов, подтверждающих платеж. Эти суммы отражаются следующей учетной записью:	
Дебет 57 «Переводы в пути»	— отражены суммы, зачисленные на расчетный (валютный) счет, но не подтвержденные документально и не разрешенные к расходованию организацией
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	

Тема 11

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО КРЕДИТАМ И ЗАЙМАМ

Целью изучения данной темы является: приобретение знаний о кредитах и займах как объектах бухгалтерского учета; ознакомление с порядком отражения в учете операций, связанных с формированием и погашением задолженности по кредитам и займам, а также расходов, связанных с получением и использованием кредитов и займов.

В результате изучения темы приобретаются навыки отражения в аналитическом и синтетическом учетах операций движения полученных кредитов и займов, в том числе под выданные заемные обязательства, и расходов по начислению и уплате процентов по кредитам и займам.

11.1. Понятия «кредиты» и «займы»

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам организаций (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)¹.

Получение займов и кредитов оформляется соответственно договорами займа и кредитными договорами. Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре.

По **договору займа** одна сторона (займодавец) передаст в собственность другой стороне (заемщику) денежные средства или дру-

¹ Приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. №107н.

гое имущество, а заемщик обязуется возвратить займодавцу сумму займа или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Имущество, являющееся предметом займа, поступающая в собственность заемщика, перестает быть собственностью займодавца. Займодавец вправе претендовать на возврат ему лишь равного количества других вещей того же рода и качества, но не тех же самых вещей. Договор займа считается заключенным в момент передачи имущества или денежных средств займодавцем.

Сторонами договора займа могут быть любые лица, в том числе граждане и некоммерческие организации. Договор займа бывает возмездным и безвозмездным. Договор займа считается возмездным, если по нему начисляются проценты. Проценты за пользование заемными средствами могут быть взысканы как в денежной, так и в натуральной форме.

По договору денежного займа проценты начисляются, даже если это отдельно не предусмотрено в договоре. При отсутствии в договоре условия о начислении процентов их размер определяется по ставке рефинансирования Банка России на день уплаты заемщиком долга.

По договору ипотечного займа проценты не начисляются, если их начисление не предусмотрено в договоре.

Кредит юридическим лицам может быть предоставлен только в безналичном порядке, а также открытием кредитной линии, т. е. заключением договора о максимальной сумме кредита, которую заемщик сможет использовать в течение определенного срока и при соблюдении определенных условий.

Кредитный договор является срочным и возмездным. Возмездность кредитного договора предусматривает взыскание процентов за пользование кредитом. Договор кредитования, как правило, предусматривает обязательное обеспечение кредита, в качестве которого могут выступать договор гарантии, залог, страхование и пр. Таким образом, отличительные особенности кредитного договора от договора займа можно сформулировать следующим образом:

- в роли кредитора по кредитному договору может выступать только банк или иная кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию Банка России на совершение такого рода операций;
- предметом кредитного договора могут быть только деньги;

- кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. В отличие от договора займа при несоблюдении письменной формы кредитный договор признается недействительным.

Задолженность организации-заемщика займодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную.

Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев.

Долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

Организация-заемщик в зависимости от принятой учетной политики может использовать два варианта учета заемных средств, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев:

- осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную. Такой перевод организацией-заемщиком производится в момент, когда по условиям договора займа и (или) кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней. При этом выполняется запись: Дт 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

- учитывать задолженность по полученным займам и кредитам до истечения срока займа (кредита) в составе долгосрочной задолженности.

Краткосрочная и долгосрочная задолженность может быть срочной и просроченной. **Срочной задолженностью** считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке. **Просроченной задолженностью** считается задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Задолженность по предоставленному заемщику займу, кредиту, полученному в иностранной валюте или выраженному в условных денежных единицах, учитывается заемщиком в рублевой оценке по курсу Банка России, действовавшему на дату предоставления займа

(кредита). Величина задолженности по предоставленному займу рассчитывается как произведение суммы долга в иностранной валюте или условных единицах на курс валюты или условной денежной единицы на дату получения займа.

Расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее расходы по займам), включают:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторами по полученным от них займам и кредитам;

- дополнительные расходы по займам (кредитам);

Дополнительными расходами по займам являются:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;

- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);

- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов), а именно расходы, связанные с осуществлением копировально-множительных работ, оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством), потреблением услуг связи.

Расходы по займам признаются прочими расходами (за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива) и отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Под инвестиционным активом в данном случае понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. В состав инвестиционных активов не включаются объекты, приобретаемые непосредственно для перепродажи. Таким образом, организация должна будет определить в учетной политике не только какой период времени считать длительным (месяц, квартал, год и т. п.), но и величину расходов, которая считается существенной (100 тыс. руб., 1 млн руб. и т.п.).

К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, отраженные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», которые впоследствии будут

приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов. Причем не имеет значения, кем приняты к учету эти активы – заемщиком-заказчиком, инвестором, покупателем.

Расходы по займам, непосредственно связанные с приобретением, сооружением, и (или) изготовлением инвестиционного актива, включаются в первоначальную стоимость данного актива при соблюдении следующих условий:

- получение организацией в будущем экономических выгод или в случае, когда наличие инвестиционного актива необходимо для управленческих нужд организации;
- возникновение расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива;
- фактическое начало работ, связанных с формированием инвестиционного актива;
- наличие фактических расходов по займам и кредитам или обязательств по их осуществлению.

В стоимость инвестиционного актива включаются только проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Если инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств, но на нем фактически начат выпуск продукции, включение расходов по займам в первоначальную стоимость объекта прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала эксплуатации.

Проценты прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива при приостановке его приобретения, сооружения и (или) изготовления на срок более трех месяцев.

Дополнительные расходы по займам (кредитам) могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора). Одним из способов обеспечения исполнения обязательств является выдача банковской гарантии. Расходы по предоставлению банковской гарантии учитываются по правилам, установленным для отражения дополнительных расходов по обслуживанию кредитов и займов. Дополнительные расходы включаются равномерно

но в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора). Дополнительные расходы по оплате банковской гарантии могут быть предварительно учтены как расходы будущих периодов.

11.2. Учет кредитов

Для учета расчетов по кредитам и займам предусмотрены счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Счета 66, 67 — пассивные, счета расчетов. По кредиту счетов отражаются полученные организацией кредиты и займы, а также начисленные проценты; по дебету — погашение кредиторской задолженности (основного долга и процентов).

Расходы по займам следует отражать в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательств по полученному займу (кредиту). Для этого целесообразно использовать отдельные субсчета бухгалтерских счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» для учета займов (кредитов) и процентов.

Рассмотрим особенности отражения в учете кредитов.

Получение краткосрочного кредита отражается в учете записью:

Дебет 51 «Расчетные счета»

— зачислен на расчет-

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

ный счет краткосрочный кредит банка

Получение долгосрочного кредита отражается в учете записью:

Дебет 51 «Расчетные счета»

— зачислен на расчет-

Кредит 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

ный счет долгосрочный кредит банка

Если кредит получен под обеспечение векселя, то в бухгалтерском учете составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 51 «Расчетные счета»

— фактически полученная сумма кредита

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», — превышение номинальной стоимости векселя над суммой субсчет 2 «Прочие расходы»¹ кредита

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») — номинальная стоимость векселя (вексельная сумма)

Погашение векселя оформляется записью:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — закрыта операция учета (дисконта) векселей в сумме, указанной в векселе, ранее выданном покупателем

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

В случае получения кредита путем открытия специального ссудного счета в учете выполняется запись:

Дебет 55 «Специальные счета в банках» — зачислена сумма кредита на специальный ссудный счет

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

Получение кредита путем оплаты банком счетов организации отражается следующим образом:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — погашена задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — погашена задолженность по расчетам с бюджетом

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

¹ В целях равномерного (ежемесячного) включения причитающихся процентов или дисконта в качестве доходов по выданным векселям предварительно их можно учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — погашена задолженность по расчетам

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» с прочими кредиторами

Если кредит получен в иностранной валюте, то он учитывается в рублевом эквиваленте, полученном путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Банка России, действующему на дату совершения операции. Пересчет производится на дату получения кредитов, дату их возврата, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Пересчет кредитных обязательств в иностранных валютах обуславливает возникновение курсовых разниц, которые подлежат зачислению на финансовые результаты как прочие доходы или расходы.

Получение кредита отражается записью:

Дебет 52 «Валютные счета»

— отражено поступление денежных средств от заимодавцев по предоставленным ими кредитам в валюте

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Возникающие в связи с текущим изменением курса иностранной валюты курсовые разницы подлежат отнесению на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

— отражены отрицательные курсовые разницы (при повышении курса иностранной валюты по отношению к рублю)

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

— отражены положительные курсовые разницы (при снижении курса иностранной валюты по отношению к рублю)

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Погашение задолженности перед банком отражается в учете записями:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	— погашена сумма основного долга (кредита)
---	--

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Аналитический учет кредитов банка организуют по их видам, банкам, предоставившим кредиты, и отдельным кредитам. Кредиты, не оплаченные в срок, учитываются отдельно.

11.3. Особенности учета займов

Займ может быть получен как в денежной форме, так и неденежной.

Получение займа в виде денежных средств отражается в учете записью:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»	— получение займа путем внесения наличными: перечислением на расчетный счет, валютный счет, открытия ссудного счета
--	---

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

При получении займа *в неденежной форме*, для того чтобы данная хозяйственная операция могла быть отражена в бухгалтерском учете, возникает необходимость оценки имущества, полученного по договору займа в денежном эквиваленте. В данном случае могут быть использованы различные подходы:

- стоимость имущества может быть указана прямо в договоре (по балансовой, рыночной, согласованной, а также по любой другой стоимости);
- если стоимость имущества не указана в договоре, то она может быть определена исходя из цены, которая при сравнимых усло-

виях обычно взимается за аналогичные товары (работы, услуги). Такая цена практически соответствует рыночной цене.

При получении займа в неденежной форме в учете заемщика должны быть отражены следующие операции; получение имущества, отражение задолженности перед контрагентом на счетах учета займов, начисление процентов, отражение возврата имущества.

Учет у заемщика *при получении займа имуществом* отражается записями:

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. — получено имуще-

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — ство по договору займа

Возврат займа *имуществом* отражается в учете записью:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — передано имущество в счет возврата по договору займа

Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.

При возврате организацией-заемщиком займов, полученных в натуральной форме и подлежащих возврату в виде равного количества вещей того же рода и качества, на бухгалтерских счетах могут возникать стоимостные разницы между оценкой материалов, полученных в качестве заемных, и ценами приобретения аналогичных полученных материально-производственных запасов для погашения займа. Такие разницы отражаются в учете заемщика как прочие расходы или доходы:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — отражено превышение суммы займа над стоимостью возвращенного имущества

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражено превышение стоимости возвращенного имущества над суммой займа

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

В случаях, предусмотренных законодательством, организация может привлекать заемные средства путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций (иначе, выданные заемные обязательства). Задолженность по полученным займам и выданным заемным обязательствам учитываются организацией-заемщиком в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке принятого имущества.

Займы, получаемые путем выпуска и размещения облигаций, в зависимости от срока погашения отражаются на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». При выпуске этих ценных бумаг организация-эмитент принимает на себя обязательство обеспечивать регулярную и своевременную выплату держателям облигаций причитающихся им процентов (дохода). Краткосрочные и долгосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на этих счетах обособленно от других займов. Для этого в рабочем плане счетов должен быть предусмотрен субсчет «Займы, обеспеченные облигациями».

Средства в облигации можно привлекать как при первичном выпуске облигаций (при эмиссии), так и при последующем распространении облигаций на вторичном рынке (после их выкупа). По размещенным облигациям организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность:

Дебет 51 «Расчетные счета»

— отражено получение

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Займы, обеспеченные облигациями»

денежных средств, связанных с размещением выпущенных облигаций

В связи с размещением облигаций у организации-эмитента могут возникнуть расходы (государственная пошлина, взимаемая за государственную регистрацию выпусков облигаций; на услуги консультанта, реестродержателя, депозитария и пр.). Эти расходы относятся к дополнительным, производимым заемщиком, и могут учитываться в соответствии с принятой учетной политикой как кредиторская задолженность с последующим включением их в состав прочих расходов в течение срока погашения облигации.

Погашение (выкуп) облигаций производится по их номинальной стоимости, что в учете отражается записью:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

Кредит 51 «Расчетные счета»

— перечислены с расчетного счета денежные средства в связи с погашением займов, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций

11.4. Учет процентов по кредитам и займам

Для целей бухгалтерского учета проценты по кредитам и займам начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора. Проценты по кредитам выплачиваются только в денежной форме; проценты по займам могут выплачиваться как в денежной, так и в натуральной форме.

Бухгалтерский учет процентов по кредитам (займам) зависит от того, на какие цели они получены. Возможны два основных варианта: кредит (займ) используется для покупки (строительства) инвестиционного актива; кредит (займ) получен на неинвестиционные цели. В зависимости от этого проценты, уплачиваемые организациями за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), относятся либо на инвестиционные активы, либо на прочие расходы организации. Проценты принимаются к учету по мере их образования, т. е. ежемесячно по мере начисления.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или состав прочих расходов равномерно независимо от условий предоставления займа (кредита). Как исключение включение процентов в стоимость инвестиционного актива или состав прочих расходов может производиться исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда оно существенно не отличается от равномерного включения. В учетной политике следует определить, что подразумевается под «существенным отличием».

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

Включение процентов по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Если организация начала использовать для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению, инвестиционный актив, то включение процентов по предоставленным займам и кредитам в стоимость такого актива прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем начала использования актива. Расходы предприятия по процентам по кредитам банков, займам и иным заемным обязательствам, включенным в стоимость инвестиционного актива, относятся на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

— включена в стоимость инвестиционного актива сумма процентов, причитающихся займодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Поскольку сумму процентов, подлежащих уплате по кредиту (займу), в бухгалтерском учете нужно учитывать обособленно от суммы основного долга, то к счетам 66 и 67, на которых учитываются суммы полученных займов и кредитов, рекомендуется открыть соответствующие субсчета «Расчеты по основному долгу», «Расчеты по процентам».

Таким образом, если кредит (займ) используется для покупки или строительства инвестиционного актива, то сумма начисленных процентов увеличивает его первоначальную стоимость. Следовательно, проценты, начисленные до ввода инвестиционного актива в эксплуатацию, будут списаны в бухгалтерском учете не единовременно, а через амортизацию.

Если же проценты начисляются после того, как первоначальная стоимость инвестиционного актива уже сформирована (объект введен в эксплуатацию) или организация начала его использовать, несмотря на то что строительные работы еще не завершены, сумма процентов учитывается как прочие расходы:

Дебет 91, субсчет 2 «Прочие расходы» — начислены проценты по кредиту, предназначенному для покупки

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»), субсчет «Расчеты по процентам» (строительства) инвестиционного актива после его ввода в эксплуатацию

Таким образом, проценты, начисленные после прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива, подлежат отнесению на прочие расходы (счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»).

Курсовые разницы, относящиеся к оплате процентов и возникшие **до принятия** к учету объекта (начала фактической эксплуатации), следует отнести на увеличение (уменьшение) стоимости инвестиционного актива:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — перечислены заимодавцу проценты по займу

Кредит 51 «Расчетные счета»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — в стоимость инвестиционного актива включена курсовая

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — разница, относящаяся к причитающимся к оплате процентам за пользование займом

Курсовые разницы, относящиеся к оплате процентов и возникшие **после принятия** к учету объекта (начала фактической эксплуатации), следует отнести в состав прочих расходов:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», — курсовая разница, относящаяся к причитающимся к оплате процентам за пользование займом, отнесенная в состав прочих расходов

субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Во всех остальных случаях, т. е. если кредит получен на неинвестиционные цели, а именно для осуществления текущих хозяйственных операций – на пополнение оборотных средств, для закупки сырья или товаров и т. п., начисленные проценты по кредитам (займам) отражаются в учете как прочие расходы:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», — начислены проценты по кредитам и субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Займы могут привлекаться путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций. Проценты по векселям, а также проценты и дисконт по облигациям учитываются как кредиторская задолженность обособленно от вексельной суммы и номинальной стоимости облигаций соответственно. Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа.

Облигация предоставляет ее держателю право на получение дохода в виде фиксированного процента от номинальной стоимости облигации.

При начислении дохода по облигации в форме процентов организация-эмитент указывает кредиторскую задолженность по проданным облигациям с учетом причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним.

Если облигация приобретена по цене ниже номинальной, то доходом по ней будет разница между ценой погашения (номинальной стоимостью) и ценой размещения (приобретения), именуемая дис-

контом. Право на получение процентного дохода фиксируется обычно включенным в бланк облигации отрезным талоном, именуемым купоном. Поэтому процентные облигации называют купонными, а беспроцентные – бескупонными.

Дисконт может учитываться либо в составе доходов будущих периодов, либо в составе расходов будущих периодов (в зависимости от цены размещения облигаций).

Начисление причитающегося дохода (процентов или дисконта) по размещенным облигациям отражается организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

В целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате заимодавцу дохода по проданным облигациям организация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»	— отражена задолженность по уплате процентов по облигациям как расходы будущих периодов
-------------------------------------	---

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	
--	--

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— включена в состав расходов отчетного периода часть задолженности по облигациям
--	--

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»	я, учтенная ранее как расходы будущих периодов
--------------------------------------	--

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных в займы денежных средств.

Начисление причитающихся заимодавцу доходов по иным заемным обязательствам производится заемщиком равномерно (еже-

месячно) и признается его прочими расходами в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — начислены доходы, подлежащие выплате по заем-

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

Начисленные проценты по причитающимся к оплате кредитам и займам, суммы которых выражены в иностранной валюте или условными единицами, учитываются в рублевой оценке по курсу Банка России, действовавшему на дату фактического начисления процентов по условиям договора, а при отсутствии официального курса — по курсу, определяемому по соглашению сторон.

При несвоевременном возврате займа и просрочке по уплате процентов к заемщику могут быть применены штрафные санкции. Они отражаются в учете в составе прочих расходов:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена задолженность по уплате штраф-

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — ных санкций за несвоевременный возврат займа и просрочку по уплате процентов

Тема 12

УЧЕТ РАСЧЕТОВ

Цель настоящей темы — дать представление о формах безналичных расчетов, о дебиторской и кредиторской задолженности и рассмотреть порядок бухгалтерского учета различного рода расчетов, а именно расчетов организации с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами, по налогам и сборам и другим расчетам.

В результате изучения темы приобретаются навыки аналитического и синтетического учета расчетов организации с юридическими и физическими лицами, использования векселей и системы взаимозачета в расчетах, списания просроченной дебиторской и кредиторской задолженности.

12.1. Формы безналичных расчетов

Безналичные расчеты осуществляются через кредитные организации. Основанием для безналичных расчетов является договор банковского счета (или договор корреспондентского счета), заключенный между кредитной организацией и организацией-клиентом. Формы безналичных расчетов избираются организациями самостоятельно и оговариваются в договорах, заключенных ими со своими контрагентами.

Участниками безналичных расчетов являются плательщики средств, получатели средств (взыскатели), кредитные организации и банки-корреспонденты.

Кредитные организации осуществляют операции по счетам на основании расчетных документов.

Расчетный документ — это оформленное в виде документа на бумажном носителе или в установленных случаях электронного платежного документа:

- распоряжение плательщика о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств;
- распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

Вид расчетного документа зависит от принятой формы безналичных расчетов.

Основными формами безналичных расчетов между организациями являются расчеты: платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, по инкассо.

При осуществлении безналичных расчетов в перечисленных выше формах используются следующие расчетные документы: платежные поручения, аккредитивы, чеки, платежные требования, инкассовые поручения.

Расчеты платежными поручениями. *Платежное поручение* представляет собой поручение плательщика своему обслуживающему банку о перечислении с его расчетного счета средств получателю за поставленные им продукцию и товары, выполненные работы и оказанные услуги в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды, в других целях, предусмотренных договором. В поручении указываются наименование плательщика и получателя средств, их банковские реквизиты, сумма к оплате, назначение платежа.

Платежное поручение выписывается плательщиком на основании договора или полученного от поставщика счета. Организации производят расчеты платежными поручениями при выполнении следующих расчетных операций:

- перечисление авансовых платежей и предоплаты поставщикам и подрядчикам либо платежей по выполнению этапов работ;
- перечисление плановых платежей поставщикам;
- погашение займов по наступлению установленного срока;
- перечисление сумм оплаты труда работников, авторского вознаграждения, выплачиваемых дивидендов на счета соответствующих физических лиц в кредитных учреждениях;
- перечисление налогов и платежей в бюджет, во внебюджетные фонды;
- другие операции.

Записи в бухгалтерском учете производятся плательщиком на основании выписок банка с расчетного счета и приложенных к ним платежных поручений.

Расчеты по аккредитиву. *Аккредитив* — это форма безналичных расчетов, представляющая собой поручение плательщика

банку выплатить определенную денежную сумму контрагенту плательщика при условии предъявления им банку строго определенных аккредитивом документов. При расчетах в форме аккредитива плательщик дает банку поручение осуществить платеж контрагенту, отгружающему товар (выполняющему работы, оказывающему услуги), либо поручает банку дать полномочие другому банку на осуществление такого платежа после предъявления документов, свидетельствующих об отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Преимущество аккредитивной формы расчетов заключается в том, что оплата по договору будет произведена только при условии предоставления в банк документов и выполнения условий, включенных в текст аккредитива, а поставщик уверен в том, что расчет за отгруженный товар будет полным и своевременным. Открытие аккредитива создает для поставщика товара, исполнителя работ, услуг возможность получить деньги за товар, работы, услуги немедленно по истечении обязательства.

Аккредитивы могут быть:

- в зависимости от возможности изменения или отмены банком-эмитентом:
 - отзывные;
 - безотзывные (подтвержденные и неподтвержденные);
- в зависимости от способа представления денежных средств исполняющему банку:
 - покрытые (депонированные);
 - непокрытые (гарантированные).

Недостаток *отзывного* аккредитива заключается в том, что он может быть изменен или аннулирован открывшим его банком до наступления срока платежа без предварительного уведомления поставщика, т. е. у поставщика нет твердых гарантий получения денежных средств по аккредитиву. В то же время отзывной аккредитив позволяет плательщику более гибко реагировать на изменение условий исполнения сделки. Аккредитив является отзывным, если в его тексте не устанавливается иное.

Безотзывный аккредитив предполагает невозможность изменения или отмены аккредитива без согласия получателя средств. Пре-

имущество безотзывного аккредитива для получателя средств заключается в том, что банк-эмитент должен осуществить платеж по нему, даже если плательщик изменит свое намерение.

При этом *безотзывный подтвержденный аккредитив* предполагает повышение надежности платежа (обеспечения аккредитива), так как в этом случае дополнительное к банку-эмитенту обязательство осуществить платеж принимает исполняющий банк.

Аккредитив является *покрытым*, если банк-эмитент на основании распоряжения покупателя заранее перечисляет с расчетного счета покупателя сумму аккредитива в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива. Исполняющий банк должен использовать эти средства только для расчетов с получателем.

Аккредитив считается *непокрытым*, если банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива. Такой аккредитив может использоваться как одна из форм краткосрочного кредита, так как средства по аккредитиву списываются непосредственно с корреспондентского счета банка-эмитента, а не с расчетного счета плательщика. Эта форма аккредитивных расчетов используется, только если между банками есть корреспондентские отношения.

В соответствии с изменениями в порядке расчетов по аккредитивам, аккредитив обособлен и независим от основного договора¹. Банки, берущие на себя ответственность за осуществление платежа, не являются ответственными за качество и состояние поставленного товара (выполненной работы, оказанной услуги).

В качестве исполняющего банка может выступать не только банк-эмитент и банк получателя средств, но и иной банк.

При наличии соответствующих положений в основном договоре получателем средств по аккредитиву могут являться несколько лиц (как организаций, так и индивидуальных предпринимателей).

Установлен предельный срок для уведомления получателя средств об изменении условий или отмене аккредитива банком-

¹ Положение Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации».

эмитентом — не позже следующего рабочего дня с момента изменения условий или отмены аккредитива.

Закрытие аккредитива (в полной сумме или в сумме остатка) осуществляется:

- по истечении его срока;
- при полном или частичном отзыве аккредитива банком-эмитентом;
- если от получателя средств поступит заявление об отказе от использования аккредитива до истечения срока его действия (если такая возможность предусмотрена условиями аккредитива).

Расчеты чеками. *Чек* — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков, чекодержателем — юридическое лицо, в пользу которого выдан чек, плательщиком — банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате. Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате.

Расчеты по инкассо. *Расчеты по инкассо* представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другой банк (исполняющий банк).

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Банк-эмитент, принявший на инкассо расчетные документы, принимает на себя обязательство доставить их по назначению. Данное обязательство, а также порядок и сроки возмещения затрат по доставке расчетных документов отражаются в договоре банковского счета с клиентом.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика и при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения помещаются в картотеку по внебалансовому счету «Расчетные документы, не оплаченные в срок».

Оплата расчетных документов производится по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк. Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором. Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- установленных законодательством;
- предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору. При этом срок для акцепта должен быть не менее пяти рабочих дней.

При оформлении платежного требования кредитор (получатель средств) по основному договору в поле «Срок для акцепта» указывает количество дней, установленных договором для акцепта платежного требования.

Платежные требования помещаются исполняющим банком в картотеку расчетных документов, ожидающих акцепта для оплаты, до получения акцепта плательщика, отказа от акцепта (полного или частичного) либо истечения срока акцепта. Плательщик в течение срока, установленного для акцепта, представляет в банк соответствующий документ об акцепте платежного требования либо отказе полностью или частично от его акцепта по основаниям, предусмотренным в основном договоре.

Плательщик может предоставить исполняющему банку в договоре банковского счета право оплачивать платежные требования, предъявленные к его счету любыми или указанными плательщиком кредиторами (получателями средств), при неполучении от плательщика документа об акцепте или отказе от акцепта (полном или частичном) платежного требования в течение срока, установленного для акцепта.

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств со счетов плательщиков на основании законодательства в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «без акцепта».

Безакцептное списание денежных средств со счета в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о безакцептном списании денежных средств либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего соответствующее условие. Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, наименовании товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре.

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) является основанием для отказа банком в оплате платежного требования без акцепта. Данное пла-

тежное требование оплачивается в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта пять рабочих дней.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- для взыскания по исполнительным документам;
- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Списание денежных средств в бесспорном порядке в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о списании денежных средств в бесспорном порядке либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего соответствующее условие.

Банки приостанавливают списание денежных средств в бесспорном порядке в следующих случаях:

- по решению органа, осуществляющего контрольные функции в соответствии с законодательством, о приостановлении взыскания;
- при наличии судебного акта о приостановлении взыскания;
- по иным основаниям, предусмотренным законодательством.

В документе, представляемом в банк, указываются данные инкассового поручения, взыскание по которому должно быть приостановлено.

12.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет 60 — активно-пассивный, счет расчетов.

На этом счете учитываются расчеты:

- за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, воды и т. п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

- за товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили, т. е. так называемые неотфактурованные поставки;

- за излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке, когда фактическое количество поступивших ценностей превышает количество, указанное в расчетных документах поставщиков;

- за полученные услуги по перевозкам;

- за все виды услуг связи;

- генерального подрядчика со своими субподрядчиками при выполнении договора строительного подряда;

- генерального подрядчика со своими субподрядчиками при выполнении договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР) и др.

Учет на счете 60 ведется методом начисления, т. е. все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются независимо от времени оплаты.

По кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг, а также сумма зачтенных авансов. По дебету счета 60 отражается погашение кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками, а также авансы, выданные в счет погашения кредиторской задолженности.

Сальдо по счету 60 показывается развернуто: дебетовое сальдо может быть только на сумму выданных авансов и предварительной оплаты, а кредитовое сальдо показывает сумму кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками.

Принятие к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг отражается в учете записями:

Дебет 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и др.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Неотфактурованные поставки (т. е. товарно-материальные ценности, расчетные документы на которые от поставщиков не поступили) отражаются в учете на стоимость поступивших ценностей по ценам, предусмотренным в договоре с учетом НДС. После поступления документов на товарно-материальные ценности от поставщиков в учете отражается сумма НДС. При этом возможны два варианта:

- если поступившие документы соответствуют условиям договора, организация сторнирует, а затем производит дополнительную запись только на сумму НДС;

— отражена себестоимость товарно-материальных ценностей в соответствии с расчетными документами (без НДС)

— отражена сумма НДС, относящаяся к принятым к учету товарно-материальным ценностям

— приняты к оплате счета поставщика за выполненные работы и оказанные услуги для основного и вспомогательных производств, для нужд общепроизводственного и общехозяйственного назначения, для нужд сбыта

— отражена сумма НДС, относящаяся к выполненным работам и оказанию услуг

- если поступившие документы не соответствуют условиям договора, то предварительная бухгалтерская запись сторнируется полностью и производится на суммы, соответствующие отгрузочным документам.

Погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками отражается в учете записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена сумма оплаты счетов поставщика

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» — наличными, с расчетного, валютного счетов, путем выдачи чека, списания средств с аккредитивного счета и проч.

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, отражаются в учете внутренней проводкой по счету 60:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты за полученные материалы» — выдан собственный вексель в обеспечение задолженности поставщикам и подрядчикам

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные»

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — оплачен вексель с расчетного счета

Кредит 51 «Расчетные счета»

В случае если сумма, перечисленная поставщику за товарно-материальные ценности, превышает их стоимость, указанную в первичных документах, поставщику предъявляется претензия.

Претензия, предъявленная поставщику, на разницу между уплаченной суммой за товарно-материальные ценности и стоимостью, указанной в первичных документах, отражается в учете записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» — предъявлена претензия поставщику

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Если задолженность за приобретенные товары (работы, услуги) выражена в иностранной валюте, на счете 60 могут возникать курсовые разницы, связанные с изменением курса иностранной валюты по отношению к рублю. Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или расходы. При отражении в бухгалтерском учете курсовых разниц производятся следующие записи:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	— на сумму положительной курсовой раз-
--	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	ницы
--	------

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— на сумму отрицательной курсовой раз-
--	--

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	ницы
---	------

Для учета сумм выданных авансов и предварительной оплаты к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» открывается специальный субсчет «Авансы выданные». Суммы перечисленных денежных средств поставщику в виде авансов и предварительной оплаты отражаются в учете записями:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные»	— отражена сумма выданного аванса (предварительной оплаты) наличными, перечисленного с расчетного и валютного счетов
---	--

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные»	— отражено перечисление аванса (предварительной оплаты) за счет средств полученных кредитов и займов
---	--

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	
--	--

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные» — отражена выдача аванса (предварительной оплаты) чеком

Кредит 55 «Специальные счета в банках»

Суммы выданных авансов (предварительной оплаты), зачтенные поставщиком при оплате законченных работ, отражаются в учете организации следующим образом:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — зачтена сумма перечисленного ранее

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные» аванса и предварительной оплаты

Аналитический учет по счету 60, субсчету «Авансы выданные» ведется по каждому дебитору.

Средства выданных авансов и предварительной оплаты в иностранной валюте принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы принимаются к бухгалтерскому учету. Пересчет средств выданных авансов и предварительной оплаты после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса валюты не производится.

Суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, списываются на финансовые результаты и отражаются в учете записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — списана сумма кредиторской задолженности

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» по истечении срока исковой давности

Обязательство в пользу кредитора может быть прекращено путем зачета встречного однородного требования. При проведении взаимозачета должны быть соблюдены следующие условия:

- наличие встречных задолженностей, признанных и не оспариваемых сторонами;

- однородность требований (денежные обязательства признаются однородными вне зависимости от оснований их возникновения);
- взаимозачет подлежит проведению лишь по обязательствам, срок которых наступил либо срок которых не указан или определен моментом востребования.

Прекращение обязательств (задолженности) зачетом отражается в учете записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражен зачет в установленном порядке чис-

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — лящихся задолженностей при взаимных расчетах между поставщиками и покупателями

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по поставщикам:

- по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- не оплаченным в срок расчетным документам;
- неотфактурованным поставкам;
- выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- просроченной оплатой векселям;
- полученному коммерческому кредиту;
- авансам выданным и др.

12.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет 62 — активно-пассивный, счет расчетов. По дебету счета 62 отражается задолженность покупателей и заказчиков на суммы, на которые предъявлены им расчетные документы и по которым признан доход. По кредиту счета 62 — суммы поступивших

платежей (включая суммы полученных авансов, предварительной оплаты) в счет погашения задолженности.

К счету 62 могут быть открыты следующие субсчета:

- «Расчеты с покупателями по отпущенным товарно-материальным ценностям»;
- «Расчеты плановыми платежами»;
- «Векселя полученные»;
- «Авансы полученные»;
- «Расчеты по банковским чекам» и др.

Сальдо по счету 62 показывается развернуто: без учета субсчета «Авансы полученные» оно может быть только дебетовым, а по субсчету «Авансы полученные» — только кредитовым.

На субсчете «Расчеты с покупателями по отпущенным товарно-материальным ценностям» учитываются расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам и принятым кредитной организацией к оплате расчетным документам за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы и оказанные услуги.

На сумму задолженности покупателей и заказчиков за проданную им продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги при использовании *метода начисления* для определения выручки от продажи выполняется следующая учетная запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями по отпущенным товарно-материальным ценностям»	— начислена задолженность покупателей на сумму, подлежащую оплате по предъявленным
--	--

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»	расчетно-платежным документам
--	-------------------------------

На стоимость отгруженных прочих активов, по которым в установленном порядке признан доход, выполняется запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями по отпущенным товарно-материальным ценностям»	— отражена задолженность покупателей на сумму выручки от продажи ими основных средств
--	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	и излишних материальных ценностей, ценных бумаг и прочего имущества
--	---

При поступлении денежных средств делается запись:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные — отражена сумма поступивших денежных средств в счет погашения дебиторской задолженности»
счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями по отпущенным товарно-материальным ценностям»

На субсчете «Расчеты плановыми платежами» учитываются расчеты с покупателями и заказчиками при наличии длительных хозяйственных связей с ними, если такие расчеты носят постоянный характер и не завершаются поступлением оплаты по отдельному расчетному документу.

На субсчете «Векселя полученные» учитывается задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченная полученными векселями. При получении векселя делается внутренняя проводка по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и — отражена сумма задолженностей покупателей и заказчиков, обеспеченная полученными векселями»
заказчиками», субсчет «Векселя полученные»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями по отпущенным товарно-материальным ценностям»

Разница между номиналом полученного векселя и суммой дебиторской задолженности за поставленные продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги отражается записью:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и — отражена разница между суммой, указанной в векселе, выданном организацией — покупателем и суммой ранее учтенной дебиторской задолженности»
заказчиками», субсчет «Векселя полученные»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Суммы задолженности покупателей, зачтенные в погашение долгов перед поставщиками посредством передачи векселя (индоссирования), отражаются в учете следующим образом:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	— отражен зачет числящихся сумм задолженностей при взаимных расчетах между покупателями и поставщиками
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»	

Поступление сумм по полученным от покупателей векселям отражается в учете записью:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	— на сумму погашения задолженности по векселю
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»	

Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, то по мере погашения этой задолженности делается запись:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	— на величину полученных процентов по векселю
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	

На субсчете «Авансы полученные» осуществляется учет предварительной оплаты (аванса) за продукцию, товары, работы, услуги. По кредиту этого субсчета отражается поступившая сумма аванса или предварительной оплаты, а по дебету — оплата отгруженных продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг. При этом выполняется следующая проводка:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	— на полученную сумму денежных средств (аванс или предоплата)
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»	

Организации, получившие оплату или частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, должны предъявить покупателю НДС. При этом налогоплательщик, получивший аванс (поставщик, продавец, подрядчик), должен составить счет-фактуру не позднее пяти календарных дней, а один экземпляр счета-фактуры передать покупателю.

На основании полученного счета-фактуры покупатель может предъявить к налоговому вычету указанную в нем сумму НДС. Но это возможно лишь только в том случае, если между покупателем и поставщиком заключен договор, в котором предусмотрена предварительная оплата. Если покупатель перечислил аванс поставщику на основании счета, выставленного без заключения договора, покупатель не может предъявить к налоговому вычету сумму НДС, указанную поставщиком в счете-фактуре на аванс.

В бухгалтерском учете поставщика подлежащий уплате в бюджет НДС с суммы полученного аванса отражается записью:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями — начислен в бюджет и заказчиками», субсчет «Авансы полу- НДС с суммы аванса ченные»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Сумма НДС, уплаченная в бюджет с полученного аванса, может быть принята к вычету в следующих случаях:

- активы, под которые был получен аванс, проданы (признана выручка от продажи);
- договор, в счет оплаты которого был получен аванс, расторгнут, и аванс возвращен покупателю.

После отгрузки продукции, товаров, прочих активов, выполнения работ, оказания услуг под полученный аванс в учете производятся следующие записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями — отражена сумма дебиторской задолженности покупателей и заказчиков по отпущенным товарно-материальным ценностям»

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

Дебет 62 «Расчеты с покупателями — отражена сумма дебиторской задолженности покупателей и заказчиков и заказчиками»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Начисление НДС в бюджет с суммы выручки отражается в учете записью:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»; 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— начислен НДС с суммы выручки за товарно-материальные ценности
--	---

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	
---	--

Одновременно восстанавливается ранее начисленный НДС записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	— восстановлена
--	-----------------

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»	ранее начисленная с суммы полученного аванса сумма НДС
---	--

Сумма поступивших от покупателей (заказчиков) средств в окончательный расчет отражается в учете записью:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	— отражено поступление денежных средств от покупателей и заказчиков
---	---

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями по отпущенным товарно-материальным ценностям»	в счет погашения ранее признанной задолженности
---	---

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»	— списание аванса в счет расчетов с покупателями и заказчиками
--	--

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями по отпущенным товарно-материальным ценностям»	
---	--

На субсчете «Расчеты по банковским чекам» осуществляется учет движения полученных чеков организацией-чекодержателем. Для обеспечения аналитического учета к субсчету «Расчеты по банковским чекам» рекомендуется открывать три аналитических счета:

- «Расчеты по чекам, срок оплаты которых не наступил»;
- «Расчеты по чекам, не оплаченным в срок»;
- «Расчеты, переданные на инкассо».

В настоящее время срок предъявления чека к оплате устанавливает банк-платательщик самостоятельно внутрибанковскими правилами проведения операций с чеками¹.

Чек может быть представлен к оплате путем непосредственного предъявления банку-плательщику или путем предъявления чека на инкассо. На практике чаще используется второй вариант погашения задолженности по чеку.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — отгружены товары покупателю

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по банковским чекам», аналитический счет «Расчеты по чекам, срок оплаты которых не наступил» — получен чек от покупателя

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по банковским чекам», аналитический счет «Расчеты, переданные на инкассо» — предъявлен в банк чек на инкассо

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по банковским чекам», аналитический счет «Расчеты по чекам, срок оплаты которых не наступил»

После зачисления денежных средств на счет организации в учете делается следующая запись:

Дебет 51 «Расчетные счета» — зачислены на

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по банковским чекам», аналитический счет «Расчеты, переданные на инкассо» расчетный счет де-нежные средства

¹ Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденное ЦБ РФ 3 октября 2002 г. № 2-П.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется с помощью карточек или ведомости:

- по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету;
- при расчетах плановыми платежами — по каждому покупателю и заказчику;
- по каждому полученному авансу.

Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных :

- по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- авансам полученным;
- векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- векселям, дисконтированным (учтенным) банком и др.

На счете 62 отражаются также возникающие курсовые разницы.

Курсовая разница, возникающая в связи с изменением курса иностранной валюты по отношению к рублю, подлежит зачислению как прочие доходы (расходы) по мере ее принятия к учету. В учете эти операции отражаются следующим образом:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	— отражена положительная курсовая
---	-----------------------------------

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	разница
--	---------

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— отражена отрицательная курсовая
--	-----------------------------------

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	разница
--	---------

Зачет сумм в рамках проведения взаимных расчетов отражается в учете записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	— зачтены суммы по взаимным расче-
---	------------------------------------

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	там
--	-----

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, подлежат списанию. Списание просроченной дебиторской задолженности является обязательной процедурой для всех организаций независимо от их организационно-правовой формы.

Как известно, исковая давность — это период времени, в течение которого можно предъявить иск должнику из-за того, что он не выполнил свои обязательства по договору. Общий срок исковой давности составляет три года. Отсчет срока начинается после того, как прошел период, установленный договором для исполнения обязательства. Срок исковой давности может прерываться, а после перерыва он отсчитывается заново. Это происходит в случаях, если кредитор обращается с иском в суд или должник признает долг.

Кредитор может сделать вывод о том, что должник признал свой долг, в том случае, если тот частично оплатил задолженность, уплатил проценты за просрочку платежа, обратился к кредитору с просьбой об отсрочке платежа; подписал акт сверки задолженности или написал заявление о зачете взаимных требований.

Списание дебиторской задолженности может отражаться в учете двумя способами в зависимости от того, создает организация резервы по сомнительным долгам или нет. Если резервы по сомнительным долгам не создаются, то списанная задолженность относится на прочие расходы. В учете это оформляется следующими записями:

Дебет 91«Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	— списана сумма дебиторской задолженности (включая НДС)
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	

Если организация создает резервы по сомнительным долгам, их можно использовать только для того, чтобы погасить задолженность, по которой истек срок исковой давности, а также другие долги, нереальные для взыскания.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым

в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации. При этом в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, списание долгов, признаваемых безнадежными, осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

При создании резерва по сомнительным долгам и списании за счет резерва долгов выполняются следующие проводки:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» — отражено списание долгов покупателей и заказчиков (де-

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» биторской задолженности, не-реальной для взыскания), а также просроченной дебиторской задолженности за счет резервов по сомнительным долгам

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражено списание долгов покупателей и заказчиков (де-

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» биторской задолженности, не-реальной для взыскания) в сумме, не покрываемой суммой созданных резервов

После списания дебиторской задолженности ее сумма учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» (дебет счета). Организация обязана в течение пяти лет с момента списания учитывать списанную дебиторскую задолженность за балансом в целях наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения дебитора.

При поступлении ранее списанных сумм дебиторской задолженности в учете выполняется запись:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — отражена сумма поступившей ранее списанной дебитор-

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» ской задолженности

Одновременно на эту же сумму выполняется запись по кредиту забалансового счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» — учтена за балансом сумма списанной задолженности

Списанная задолженность не аннулируется.

12.4. Учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договорами, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Возможность создания резервов по сомнительным долгам должна быть предусмотрена учетной политикой организации. Причем такие резервы могут быть созданы только в организациях, определяющих выручку по методу начисления.

Если в договоре отсутствуют условия о сроках оплаты продукции (товаров, работ, услуг), эти сроки определяются в порядке, установленном законодательством (ГК РФ, ст. 486, п. 1; ст. 314, п. 2).

Основанием для создания резервов по сомнительным долгам являются результаты инвентаризации дебиторской задолженности организации. Проведя инвентаризацию обязательств, организация выявляет задолженность, не погашенную в срок и не обеспеченную гарантиями (залогом, поручительством, банковской гарантией). Такая задолженность считается сомнительной, и на ее сумму может быть создан резерв.

Резерв по сомнительным долгам позволяет организации заранее уменьшить свою прибыль на сумму просроченной дебиторской задолженности, еще не списав ее. Решение об образовании резервов принимается руководителем организации и оформляется в письменном виде.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Для учета резервов по сомнительным долгам открывается счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Счет 63 — пассивный, регулирующий, контрактивный. По кредиту счета отражается создание резер-

вов по сомнительным долгам, по дебету — их использование. Аналитический учет по счету 63 ведется по каждому созданному резерву.

В бухгалтерском учете порядок образования резервов по сомнительным долгам определен посредством единовременного списания суммы, подтвержденной материалами инвентаризации расчетов, следующей записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— созданы резервы по сомнительным долгам
--	--

Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам»

В конце года сумма ранее созданного резерва обратной записью зачисляется на счет 91 и при необходимости создается новый резерв — уже исходя из результатов новой инвентаризации расчетов.

Списание дебиторской задолженности за счет резервов по сомнительным долгам возможно только по истечении срока исковой давности (срок, по истечении которого сумма резерва может быть списана, т. е. три года) следующим образом:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»	— списана дебиторская задолженность покупателей
---	---

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»	— списана дебиторская задолженность прочих
---	--

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв в какой-то части не будет использован, то он списывается следующей записью:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»	— присоединены неизрасходованные суммы
---	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного года
--	--

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в годовом бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов.

Таким образом, резервы по сомнительным долгам отдельно в пассиве баланса не отражаются. Сумма дебиторской задолженности в бухгалтерском балансе определяется расчетным путем как разность между дебетовым сальдо по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредитовым сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам».

В бухгалтерском учете долги, нереальные к взысканию, списываются соответственно за счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались.

12.5. Учет расчетов по налогам и сборам

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и по налогам с работниками этой организации предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Счет 68 — пассивный, счет расчетов. По кредиту счета 68 отражаются начисленные суммы налогов и сборов, причитающиеся к уплате в бюджеты различных уровней, а также начисленные суммы штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов; по дебету счета 68 отражается фактическое перечисление в бюджеты налогов и сборов, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Кредитовое сальдо по счету 68 показывает задолженность организации перед бюджетом по уплате налогов и сборов.

Порядок исчисления и уплаты налогов и сборов регулируется законодательными и другими нормативными актами. Суммы налогов и сборов, подлежащие уплате в бюджеты, определяются по налоговым декларациям (расчетам).

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

Начисление налогов и сборов может производиться за счет:

- затрат на производство и расходов на продажу (например, транспортный налог, земельный налог, платежи за пользование природными ресурсами и др.):

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» — отражена задолженность по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет, включаемых в установленном порядке в затраты на производство и в расходы на продажу;

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

- финансовых результатов деятельности организации:

а) налог на имущество организации учитывается как прочие расходы:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена задолженность по уплате различных налогов и сборов, подлежащих уплате за счет финансовых результатов организации;

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

б) налог на прибыль организации, причитающийся к уплате в бюджет, отражается в учете:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — отражены начисленные в течение отчетного года суммы задолженности по платежам налога на прибыль и платежам по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли;

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

- доходов, выплачиваемых физическим и юридическим лицам:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями» — начислен налог на доходы физических лиц у источника выплаты

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — начислен налог на доходы юридических лиц от участия в организациях у источника выплаты.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Начисленная сумма штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов отражается в учете следующей записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — отражены начисленные

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» суммы причитающихся налоговых санкций.

Исчисление НДС и его отражение в бухгалтерском учете имеет следующие особенности. Начисление сумм НДС, подлежащих получению от покупателей за проданные им продукцию (товары, работы, услуги), отражается проводкой:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» — отражена сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателя, как причитающаяся к уплате организацией в бюджет.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость»

По проданным основным средствам и прочему имуществу делается запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена задолженность по уплате НДС, исчисленного от доходов организации, не являющихся доходами от обычных видов деятельности.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость»

Налогоплательщикам предоставлено право уменьшать сумму налога на добавленную стоимость, начисленную к уплате в бюджет, на сумму налоговых вычетов.

При этом сумму НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) и имущественным правам можно предъявить к вычету при одновременном выполнении следующих условий:

- приобретенные товары (работы, услуги) и имущественные права приняты к учету на основании первичных документов;
- приобретенные товары (работы, услуги) и имущественные права используются в деятельности, облагаемой НДС;
- имеется счет-фактура с выделенной суммой НДС, оформленный надлежащим образом;
- товары (работы, услуги) приобретены на территории РФ.

Налоговый вычет на суммы НДС по приобретению и поставленным на учет ценностям при наступлении перечисленных выше оснований отражается записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость»	— принята к зачету сумма НДС, относящаяся к материальным ценностям, приобретенным для производственных нужд.
Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	

Таким образом, суммы НДС, начисленные по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», уменьшаются на сумму налогового вычета в соответствии с действующим законодательством.

Погашение задолженности по налогам и сборам, т. е. фактическое перечисление в бюджеты начисленных сумм налогов и сборов, отражаются в учете следующей записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», соответствующие субсчета	— отражено погашение числящейся задолженности
Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	по расчетам с бюджетом наличными денежными средствами, перечислением с расчетных счетов, со специальных счетов, за счет полученных кредитов и займов.

12.6. Учет расчетов с подотчетными лицами

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организации возникает потребность использовать наличные денежные средства для расчетов с работниками по командировкам, выдачи им средств на представительские цели, для покупки за наличный расчет товаров в других организациях или у физических лиц, для оплаты выполненных работ, оказанных услуг, а также на иные хозяйственно-операционные цели. Работники организации, получающие денежные средства на указанные нужды, для целей бухгалтерского учета называются *подотчетными лицами*.

Для обобщения информации о расчетах с подотчетными лицами организации по суммам, выданным им под отчет, используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Счет 71 — активный, счет расчетов. По дебету счета отражается задолженность работников организации по выданным им под отчет денежным суммам, по кредиту счета — расходы подотчетных лиц по приобретению имущества и другие аналогичные расходы. Сальдо по счету 71 — дебетовое, показывает наличие дебиторской задолженности подотчетных лиц, т. е. сумму денежных средств, находящихся в подотчете у работников организации. Если по счету 71 возникает кредитовое сальдо, то оно означает кредиторскую задолженность организации перед подотчетными лицами по произведенным ими расходам в оплату материально-производственных запасов, товаров, работ, услуг.

При выдаче подотчетному лицу наличных денежных средств в виде аванса для приобретения товарно-материальных ценностей, на командировочные расходы и другие хозяйственно-операционные цели, а также денежных документов, в учете делаются записи:

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	— отражена сумма, выданная под отчет работнику организации
--	--

Кредит 50 «Касса»

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

— отражена подотчетная сумма, полученная работниками от других организаций в качестве оплаты за выполненные для них работы

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	— отражено получение подотчетных сумм работником подразделения организации, выделенного на отдельный баланс.
Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты»	

При отражении операций по командировочным расходам необходимо учитывать следующее.

Служебной считается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (Трудовой кодекс РФ, далее — ТК РФ, ст. 166).

Таким образом, командировка признается служебной при одновременном выполнении следующих условий: по распоряжению работодателя; при определенной продолжительности; если цель поездки — выполнение служебного поручения; если ехать надо за пределы места постоянной работы.

Не признаются служебной командировкой поездки работников, постоянная работа которых делается в пути (например, экспедиторы, водители) и чья работа носит разъездной характер (например, курьеры).

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. При этом размеры возмещения не могут быть ниже размеров, установленных правительством РФ для организаций, финансируемых из федерального бюджета.

Таким образом, работодатель имеет право самостоятельно установить практически любой порядок возмещения командировочных расходов.

К числу расходов на служебные командировки относятся:

- расходы на проезд к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- расходы по найму жилого помещения, включая оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах, за исключением расходов: на обслуживание в барах и ресторанах, на обслуживание в номере, за пользование рекреационно-оздоровительными объектами;

- суточные и паевое довольствие;
- расходы на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений, иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право выезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Суточные возмещаются с учетом дней убытия и прибытия из командировки. Днем выезда считается день отправления транспортного средства из места постоянной работы командированного, а днем прибытия — день прибытия транспортного средства в место его постоянной работы. Продолжительность командирования определяется работодателем с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения¹.

При возвращении из командировки работник обязан в течение трех дней предоставить руководителю организации для утверждения авансовый отчет с приложением командировочного удостоверения и документов, подтверждающих расходы.

При расчетах с подотчетными лицами при их командировании за рубеж следует руководствоваться следующими правилами.

Размер суточных и нормы возмещения расходов по найму жилья устанавливаются конкретно для каждой страны. Размер суточных, выплачиваемых работнику, зависит от срока его пребывания в заграничной командировке.

Время пребывания работника в заграничной командировке определяется по отметкам, сделанным в заграничном паспорте при пересечении гражданином границы при выезде и въезде в страну.

При проезде командированного работника по территории РФ суточные выплачиваются по действующим нормам в российских рублях; при проезде и за время пребывания на иностранной территории — в иностранной валюте по нормам, установленным для ра-

¹ Положение об особенностях командирования работников в служебные командировки (утверждено постановлением Правительства от 13 октября 2008 г. № 749).

ботников, выезжающих во временные командировки за границу. При этом при следовании работника с территории России дата пересечения границы РФ включается в дни, за которые суточные выплачиваются в иностранной валюте. И, наоборот, при следовании на территорию России дата пересечения границы РФ включается в дни, за которые суточные выплачиваются в рублях (п.18 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки).

Задолженность работника по выданной ему под отчет в качестве аванса иностранной валюте числится в бухгалтерском учете организации как валютная задолженность. В связи с изменением текущего курса иностранной валюты по отношению к российскому рублю за период со дня фактической выдачи аванса в валюте до дня утверждения авансового отчета командированного в бухгалтерском учете организации могут возникнуть курсовые разницы, которые отражаются следующим образом:

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — отражена положительная курсовая разница

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» (при повышении курса иностранной валюты)

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена отрицательная курсовая разница (при снижении курса иностранной валюты)

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Расходование сумм, выданных под отчет, отражается по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При оплате подотчетными лицами расходов, которые подлежат учету в качестве основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов, в бухгалтерском учете осуществляется запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — отражены расходы подотчетных лиц, связанные

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» с приобретением внеоборотных активов.

Оплата подотчетными лицами расходов, связанных с приобретением материально-производственных запасов, товаров, отражается в учете следующим образом:

Дебет 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары» — отражена оплата подотчетными лицами приобретенных материальных ценностей

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — отражен НДС по приобретенным материальным ценностям, оплаченным подотчетными лицами.

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Оплата подотчетными лицами расходов, связанных с производством продукции (работ, услуг), их продаж, продаж товаров и управлением производством и организацией в целом, отражается в учете записью:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» — отражена оплата подотчетными лицами расходов по производству продукции (работ, услуг), продаже продукции, товаров, управлению.

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Расходы подотчетного лица, связанные с формированием организацией расходов прочего характера, отражаются в учете записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена оплата подотчетными лицами работ (услуг), не связанных с извлечением дохода от обычных видов деятельности.

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Расходы подотчетного лица по командировкам отражаются в учете записями:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» — списаны командировочные расходы в соответствии с утвержденным авансовым отчетом

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет 50 «Касса» — отражен остаток

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» аванса, внесенный в кассу подотчетным лицом.

Сумму аванса, выданного в валюте, пересчитывают в рубли по курсу ЦБ РФ на дату выдачи. А все расходы в иностранной валюте, в том числе и суточные, отражают в рублях по курсу ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета.

Суммы, не возвращенные подотчетными лицами в установленные сроки, отражаются в учете следующим образом:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — отражены суммы, не возвращенные в установленные сроки подотчетными лицами

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — удержание из оплаты труда работников

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — если эти суммы не могут быть удержаны из оплаты труда работников.

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется в разрезе подотчетных лиц организации по каждой авансовой выдаче и каждому авансовому отчету.

При инвентаризации расчетов с подотчетными лицами необходимо проверить подотчетные суммы и порядок их документального оформления. При этом следует основное внимание обратить на соблюдение следующих принципиальных положений: выдача денежных средств производится только подотчетным лицам — работникам организации; список подотчетных лиц должен быть утвержден

приказом руководителя организации; в приказе необходимо определить размеры и сроки выдачи наличных денег под отчет на различные нужды организации; расчет по выданным подотчетным суммам осуществляется не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выданы денежные средства, или со дня возвращения из командировки. С этой целью подотчетные лица оформляют авансовый отчет, к которому прилагают оправдательные документы, подтверждающие расчет (товарные и кассовые чеки, квитанции об оплате гостиницы, постельного белья, железнодорожные и авиабилеты, путевые листы и др.). Наличие расчетных и платежных первичных документов при оформлении кассовых операций, произведенных через подотчетных лиц, обязательно для подтверждения произведенных организацией расходов.

12.7. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для обобщения информации о расчетах по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по депонированным суммам оплаты труда; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений в судебных органах, другим аналогичным операциям предназначен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Счет 76 — активно-пассивный, счет расчетов. По дебету счета начисляется дебиторская задолженность отдельных лиц и организаций, а также отражается погашение кредиторской задолженности отдельных лиц и организаций, по кредиту — погашение дебиторской задолженности и начисление кредиторской. Сальдо по счету 76 в балансе показывает-ся развернуто.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» рекомендуется открывать следующие субсчета:

76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-2 «Расчеты по претензиям»;

76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76-4 «Расчеты по депонированным суммам» и другие.

На субсчете 76-1 отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению и обязательному медицинскому страхованию) организации, когда организация выступает страхователем.

Страхователь — юридическое лицо, которое по договору со страховщиком обязуется внести ему определенный страховой взнос или страховую премию. Страховщик — юридическое лицо, осуществляющее страхование в соответствии с лицензией, по договору обязующееся с наступлением определенных условий выплатить страховую сумму. В процессе страхования помимо страховщика и страхователя могут участвовать следующие субъекты: лицо, которое по договору имеет право на получение страховой суммы, так как в его пользу заключен договор страхования: выгодоприобретатель — застрахованное лицо или другое лицо, в пользу которого совершено страхование.

Организация может быть страхователем по договорам страхования имущества, предпринимательских (финансовых) рисков, гражданской ответственности, личного страхования.

Страхование имущества обеспечивает организации возмещение затрат, связанных с приобретением нового имущества взамен утраченного или поврежденного.

Страхование предпринимательских (финансовых) рисков предусматривает компенсацию организации утраченного дохода или дополнительных расходов, вызванных ее функционированием в качестве предпринимательской деятельности. Такое страхование производится на случай:

- убытков в результате перерывов в производственной деятельности;
- неисполнения или ненадлежащего исполнения договорных обязательств дебиторами;
- банкротства контрагента и связанных с ним судебных издержек организации и т. п.

Страхование гражданской ответственности включает страхование ответственности:

- работодателей за вред, причиненный работникам при исполнении ими служебных обязанностей;
- организаций — источников повышенной опасности, в том числе ответственности, связанной с загрязнением окружающей природной среды;
- изготовителей товаров за вред, причиненный в результате потребления их продукции;
- владельцев автотранспортных средств;
- за невыполнение своих обязательств.

Страхование гражданской ответственности позволяет организации избежать дополнительных финансовых затрат, вызванных необходимостью в соответствии с нормами гражданского законодательства компенсировать вред, причиненный другим физическим и юридическим лицам.

Личное страхование позволяет предоставить работникам организации материальное обеспечение в случае утраты трудоспособности. Наиболее распространены следующие виды страхования:

- от несчастных случаев, связанных с осуществлением работником трудовой деятельности;
- от профессиональных заболеваний;
- на случай потери работы.

Страхование может быть обязательным или добровольным.

К *обязательному*, в частности, относится страхование:

- работников, занимающихся частной детективной и охранной деятельностью, на случай гибели, получения увечья или иного повреждения здоровья в связи с оказанием ими охранных услуг в порядке, установленном законодательством РФ¹;
- залогодателей имущества, заложенного по договору об ипотеке²;
- гражданской ответственности оценщиков³.

¹ Закон РФ от 11 марта 1992 г. № 2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации», ст. 19.

² Федеральный закон от 16 июля 1998 г. № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)», ст. 31.

³ Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», ст. 24.4.

Начисление сумм страховых платежей, т. е. их включение в себестоимость продукции (работ, услуг), производится организацией только после вступления договора страхования в силу. Если этот срок в договоре не указан, договор вступает в силу после уплаты страхового взноса.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) суммы ежемесячных страховых взносов относятся к расходам по обычному виду деятельности организации и включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) или в состав расходов на продажу.

Суммы страховых платежей, причитающихся к уплате страховым организациям, по договорам обязательного и добровольного страхования, включаемые в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг), отражаются в учете следующим образом:

Дебет 26 «Общехозяйственные — начислена сумма расходы», 44 «Расходы на продажу» страховых платежей (включена в состав общехозяйственных расходов или расходов на продажу).

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Расходы по страхованию основных средств в процессе их создания или приобретения включаются в их первоначальную стоимость. При этом в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — отражены расходы по страхованию строящихся или приобретаемых основных средств.

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Расходы по страхованию товарно-материальных ценностей включаются в первоначальную (фактическую) себестоимость приобретаемых материально-производственных запасов и отражаются в учете записью:

Дебет 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — отражены расходы по страхованию товарно-материальных ценностей.

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — перечислены страховые платежи с расчетных и валютных счетов.

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

При утрате (порче, хищении) товарно-материальных ценностей, ценных бумаг и прочего имущества в бухгалтерском учете организации-страхователя производится запись:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — отражено выбытие застрахованного имущества (по видам).

Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»

При этом товарно-материальные ценности списываются по их фактической себестоимости, а имущество, по которому начисляется амортизация (основные средства, нематериальные активы), — по остаточной стоимости.

Учет расчетов по личному страхованию сотрудников организации также ведется на счете 76, субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие бухгалтерские записи:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кредит 51 «Расчетные счета»

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Расходы организации признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления. Поэтому при перечислении страховых взносов разовым платежом организация должна сначала отразить такие суммы на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем списывать их в состав расходов в течение периода, к которому они относятся, в порядке, определенном организацией. В бухгалтерском учете это будет учитываться следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кредит 51 «Расчетные счета»

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

— отражено перечисление ежемесячных страховых взносов по договорам страхования своих работников на основании выписки банка

— отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) или расходов на продажу ежемесячные страховые взносы по договорам обязательного личного страхования своих работников на основании бухгалтерской справки.

— перечислены страховые взносы по договорам страхования своих работников разовым платежом на основании выписки банка

— отражены страховые платежи (взносы) по договорам личного страхования своих работников в качестве расходов будущих периодов на основании страхового полиса

Дебет 26 «Общехозяйственные — отнесены на себе-
расходы», 44 «Расходы на продажу» стоимость продукции или
Кредит 97 «Расходы будущих расходы на продажу страхо-
периодов» вые взносы по договорам
обязательного личного стра-
хования на основании бух-
галтерской справки.

В бухгалтерском учете взносы работодателей по договорам *добровольного страхования* сотрудников, как, впрочем, и по любым другим договорам страхования, не нормируются, т. е. признаются расходами организации в полном объеме. Различия в учете расходов существуют лишь в зависимости от статуса застрахованного: работник или не работник организации.

Расходы по страхованию сотрудников формируют расходы по обычным видам деятельности в общем случае по элементу «прочие затраты».

Расходы на страхование в пользу иных лиц, например родственников, иных указанных работниками в соглашении с работодателем лиц, не носят производственного характера и в общем случае признаются прочими расходами. В любом случае для учета таких расходов предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»:

Дебет 91 «Прочие доходы и — списана часть страхового
расходы», субсчет 2 «Прочие взноса, относящаяся к отчетному
расходы» расходы, на прочие расходы.

Кредит 97 «Расходы буду-
щих периодов»

Если страхование и работников, и членов их семей прямо предусмотрено трудовым (или коллективным) договором и является безусловной обязанностью работодателя в отношении принимаемых на работу лиц, то страховые взносы можно учитывать как расходы по обычным видам деятельности по элементу «затраты на оплату труда».

Исходя из условий договоров добровольного медицинского страхования, трудовых договоров с работниками и особенностей деятельности организация вправе самостоятельно установить и за-

крепить в учетной политике порядок учета взносов по договорам добровольного медицинского страхования как расходов по обычным видам деятельности, прочих расходов, не нарушая при этом принципов классификации расходов, установленных в ПБУ 10/99.

При наступлении страхового случая получение страховой суммы и выплата ее застрахованному работнику организации отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — поступила страховая сумма (наличными денежными средствами, зачислением на расчетные и валютные счета)

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — начислена сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по договору страхования»

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по договору страхования» — выдана сумма страхового возмещения работнику организации.

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

Расходы, связанные с необходимостью возмещения организацией-страхователем вреда, причиненного другим физическим и юридическим лицам при осуществлении своей хозяйственной деятельности, могут отражаться записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — отражены суммы задолженности другим юридическим и физическим лицам по возмещению причиненного им вреда.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Некомпенсируемые потери от страховых случаев списываются на убытки и отражаются в учете проводкой:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» — отражена сумма ущерба, некомпенсируемая страховой организацией (не покрываемая страховым возмещением).

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Если сумма страхового возмещения, поступившая от страховой организации, превышает размер фактического ущерба организации-страхователя, полученная разница включается в состав прочих доходов организации:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — отражена сумма превышения страхового возмещения над выявленным ущербом от страхового случая.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»

На субсчете 76-2 отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. В процессе совершения сделок у сторон, исполняющих договор, могут возникнуть взаимные претензии. Общий порядок составления и предъявления претензий действующим законодательством не определен, однако ГК РФ регулируются отдельные принципы этого порядка. К претензии должны быть приложены документы, подтверждающие ее обоснованность; копии договоров, счетов-фактур, платежных поручений, актов и т. п. Претензия может предъявляться продавцу в течение гарантийного срока или срока годности товара. Если такие сроки на товар не установлены, то претензия к продавцу предъявляется в течение двух лет со дня передачи товаров (ГК РФ, ст. 477).

Расчеты по претензиям отражаются в учете следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными — отражены суммы претензий, предъявленных поставщикам, подрядчикам и субсчета 2 «Расчеты по претензиям» — поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Претензия может быть предъявлена также за брак и простои по вине поставщиков и подрядчиков в суммах, признанных плательщиком или присужденных арбитражем. В этом случае организация, предъявившая претензию, отражает ее сумму следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными — отражены суммы претензий за брак по вине поставщиков и подрядчиков (за поставку недоброкачественных материалов)»

Кредит 28 «Брак в производстве» и др.

По штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым в порядке претензионной работы с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков за несоблюдение ими договорных обязательств, в бухгалтерском учете организации производятся записи:

Дебет 76 «Расчеты с разными — на суммы, признанные плательщиками и присужденные арбитражем субсчета 2 «Расчеты по претензиям»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 — отражены суммы поступивших платежей.
«Валютные счета»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета 2 «Расчеты по претензиям»

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчету 2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76-3 учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли и другим результатам по договору простого товарищества.

Основными видами участия в других организациях являются: участие в уставном капитале акционерного общества путем приобретения акций этого общества и участие в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью (ООО) путем приобретения доли. Основными видами доходов являются: дивиденды; доходы от распределения прибыли общества с ограниченной ответственностью; доходы от прекращения участия в уставных капиталах обществ с ограниченной ответственностью.

Акционерное общество вправе по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года принимать решения о выплате дивидендов по размещенным акциям при соблюдении ограничений на их выплату. Общество обязано выплатить объявленные по акциям каждой категории дивиденды. Дивиденды выплачиваются деньгами, а в случаях, если это предусмотрено уставом общества, — иным имуществом.

ООО так же, как и акционерное общество, вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества. Это решение принимается общим собранием участников. Часть прибыли общества, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества. Уставом общества при его учреждении может быть установлен иной порядок распределения прибыли между его участниками.

Для признания в бухгалтерском учете доходов от участия в уставных капиталах других организаций должны быть одновременно соблюдены следующие условия:

- организация имеет право на получение этого дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма дохода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется, если организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

При получении *доходов в виде дивидендов* перечисленные условия выполняются на дату вынесения общим собранием акционеров решения о выплате дивидендов.

При получении *доходов от распределения прибыли* ООО данные условия выполняются на дату вынесения общим собранием участников ООО решения о распределении прибыли. При получении *доходов от прекращения участия в уставных капиталах* — на дату принятия общим собранием участников решения о ликвидации данного общества.

Подлежащие к получению доходы отражаются следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными де- биторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»	— начислены доходы организации от участия в уставных капиталах других организаций
---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 51 «Расчетные счета»

— получены денежные средства в счет доходов организации.

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Активы, полученные организацией в счет доходов, если это предусмотрено условиями и порядком выплаты этих доходов, отражаются записями:

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др.

— получены неденежные активы в счет доходов от участия в уставных капиталах других организаций

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Доходы организации от участия в уставных капиталах других организаций, выраженные в иностранной валюте, для отражения в

бухгалтерском учете подлежат пересчету в рубли. Указанный пересчет в рубли производится по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте, которой в данном случае является дата признания дохода в виде дивидендов, доходов от распределения прибыли, доходов от прекращения участия.

Сумма налога на доходы от долевого участия в деятельности организаций определяется с учетом следующих положений:

- если источником дохода налогоплательщика является иностранная организация, то сумма налога по полученным дивидендам определяется налогоплательщиком самостоятельно по ставке, предусмотренной п. 4 ст. 224 НК РФ;

- если источником дохода является российская организация, то налоговая база по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, определяется налоговым агентом.

Сумма налога, подлежащая удержанию из доходов налогоплательщика-получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом исходя из общей суммы налога и доли каждого налогоплательщика в общей сумме дивидендов.

Датой получения дохода в виде дивидендов, доходов от долевого участия в деятельности других организаций признается дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика.

На субсчете 76-4 учитываются расчеты по депонированным суммам оплаты труда, доходов от участия в уставном капитале организации и других аналогичных выплат.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателя) суммы оплаты труда, доходов от участия в уставном капитале организации отражаются в учете:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — отражены суммы депонированной заработной платы и прочих аналогичных выплат.

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам»

Депонированные суммы оплаты труда на следующий день после истечения сроков хранения сдаются на расчетный счет в кредитные организации, и на сданные суммы оформляется расходный кассовый ордер. Аналитический учет депонированных сумм осуществляется в книге учета депонированной заработной платы, которая открывается на год. Для каждого депонента в ней отводится отдельная строка, по которой указываются табельный номер, фамилия, имя и отчество работника, депонированная сумма, а в дальнейшем делается отметка о ее выдаче.

Не востребованные работниками депонированные суммы хранятся в течение трех лет (до истечения срока исковой давности) и выдаются в течение этого периода по первому требованию работника.

По истечении срока исковой давности невостребованные суммы депонированной оплаты труда списываются на основании данных проведенной инвентаризации и приказа руководителя организации следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными — списаны депонированными дебиторами и кредиторами», субсчета 4 «Расчеты по депонированным суммам» — списаны депонированные суммы по истечении срока исковой давности.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

12.8. Учет внутрихозяйственных расчетов

Для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, предназначен счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Счет 79 — активно-пассивный, счет расчетов.

К счету 79 могут быть открыты следующие субсчета:

79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79-2 «Расчеты по текущим операциям»;

79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

Учет по счету 79 ведется раздельно по каждому обособленному подразделению.

Субсчет 79-1 предназначен для учета имущества, выделенного обособленным подразделением, и отражается организацией следующим образом:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу» — отражена балансовая стоимость переданного имущества (объектов основных средств, нематериальных активов, материалов, финансовых вложений и др.).

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 58 «Финансовые вложения» и др.

Приобретение имущества для структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс, отражается в учете организации следующей записью:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу» — отражена стоимость приобретенных объектов для филиала (на основании счета-фактуры).

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Расчеты с поставщиками осуществляются с расчетного счета организации, что отражается в учете следующей записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — погашена задолженность перед поставщиками

Кредит 51 «Расчетные счета» имущества.

Подразделениями организации это имущество принимается к учету учетной записью:

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 58 «Финансовые вложения» и др. — отражена балансовая стоимость принятого к учету имущества.

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 1 «Расчеты по выделенному имуществу»

При этом собственник имущества, переданного обособленному подразделению, не меняется: им остается то же самое юридическое лицо. Поэтому операции по передаче имущества обособленным подразделениям организации не могут рассматриваться как продажи.

Субсчет 79-2 предназначен для учета расчетов с филиалами, выделенными на отдельный баланс. Филиалы ведут бухгалтерский финансовый учет в том порядке, который установлен учетной политикой организации. В зависимости от вида деятельности организаций в адрес филиала для реализации покупателям могут отгружаться материалы, готовая продукция, товары. Так, передача готовой продукции филиалу, выделенному на отдельный баланс, для последующей перепродажи отражается в учете организации:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 2 «Расчеты по текущим операциям»	— отражена фактическая себестоимость предназначенной к реализации готовой продукции (на основании требования-накладной).
--	--

Кредит 43 «Готовая продукция»	готовой продукции (на основании требования-накладной).
-------------------------------	--

На балансе обособленного подразделения могут отражаться:

- затраты по производству и продаже продукции (работ, услуг);
- выручка от продажи продукции (работ, услуг) и начисление налоговых обязательств;
- формирование финансового результата от хозяйственной деятельности.

Обособленные подразделения отражают указанные хозяйственные операции в своем бухгалтерском учете в общеустановленном порядке.

Субсчет 79-3 предназначен для отражения операций по передаче имущества учредителем управления в доверительное управление и других операций, связанных с этой передачей. По договору доверительного управления одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество на доверительное управление, а другая сторона обязуется управлять этим имуществом в интересах учредителя или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Существенными условиями договора доверительного управления являются следующие:

- состав имущества, передаваемого в доверительное управление;
- наименование учредителя управления или выгодоприобретателя;
- размер и форма вознаграждения управляющему;
- срок действия договора.

Договор доверительного управления заключается в письменной форме на срок, не превышающей пяти лет.

Объектами доверительного управления могут быть отдельные объекты недвижимости, ценные бумаги, права и другое имущество. Не могут являться объектами доверительного управления деньги (за исключением случаев, предусмотренных законом) и имущество, находящееся в хозяйственном ведении или оперативном управлении.

Передача имущества в доверительное управление не влечет за собой перехода права собственности на это имущество к доверительному управляющему.

Несмотря на то что имущество, переданное в доверительное управление, продолжает оставаться собственностью учредителя управления, оно обособляется от другого его имущества, а также от имущества доверительного управляющего, у которого оно отражается на отдельном балансе.

Для каждого договора доверительного управления в рамках субсчета 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» должен быть открыт отдельный субсчет второго порядка, внутри которого по каждому договору ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя.

При передаче имущества в доверительное управление учредитель управления отражает его по стоимости, по которой это имущество было отражено в его бухгалтерском балансе на дату подписания договора доверительного управления.

Передача имущества в доверительное управление отражается в учете записями:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления» — на учетную стоимость имущества, переданного в доверительное управление

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др.

одновременно:

Дебет 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» — на сумму начисленных амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальным активам, переданным в доверительное управление.

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления»

Имущество, возвращенное учредителю управления, отражается в учете обратными бухгалтерскими записями в той же оценке, по которой оно было передано в доверительное управление.

Если переданное имущество относится к категории амортизируемого, то во время действия договора амортизация начисляется в рамках отдельного баланса. При прекращении договора на суммы начисленных амортизационных отчислений (в рамках отдельного баланса) производится запись:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления» — на сумму начисленных амортизационных отчислений в рамках отдельного баланса (эта сумма больше суммы накопленных амортизационных отчислений, которая была передана по договору).

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»

Денежные средства, полученные учредителем управления в счет причитающейся прибыли по договору доверительного управления, учитываются в учете записью:

Дебет 51 «Расчетные счета» — зачислена сумма до-

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления» — хода по договору доверительного управления.

Причитающиеся учредителю управления суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды от доверительного управляющего, отражаются в учете записями:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — начислена сумма возмещения убытков

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 51 «Расчетные счета» — зачислена на расчетный счет сумма возмещения

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — убытков.

В случае если доверительное управление имуществом осуществляется в интересах *выгодоприобретателя*, то причитающийся ему доход *выгодоприобретатель* отражает в учете записями без использования счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — начислен доход у *выгодоприобретателя*.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»

Имущество, полученное от учредителя управления, отражается доверительным управляющим на отдельном балансе по стоимости, числящейся в бухгалтерском учете учредителя управления на дату вступления договора доверительного управления имуществом в силу, записями:

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. — поставлены на учет объекты основных средств, нематериальные активы,

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления»

финансовые вложения и другие объекты доверительным управляющим, принятые в доверительное управление

одновременно:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления»

— отражена сумма начисленных амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, принятым согласно договору доверительного управления имуществом доверительным управляющим имуществом.

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»

Амортизационные отчисления по переданному в доверительное управление имуществу начисляются в общеустановленном порядке и отражаются в учете:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

— включены в затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг суммы начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам, используемым в доверительном управлении в основном и вспомогательных производствах, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды.

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»

Поступившие денежные средства от учредителя управления для осуществления долгосрочных инвестиций отражаются в учете записью:

Дебет 51 «Расчетные счета»

— зачислена сумма

Кредит 79 «Внутрихозяйственные поступивших денежные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по средств. договору доверительного управления»

При перечислении денежных средств в счет причитающегося учредителю управления дохода выполняется следующая запись:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные — перечислены денежные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по ные средства в счет дохода договору доверительного управле- учредителя управления. ния»

Кредит 51 «Расчетные счета»

При составлении бухгалтерской отчетности организация должна включить в нее не только показатели своей деятельности, но и данные по всем своим структурным подразделениям.

В бухгалтерском балансе организации данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» не отражаются, так как при суммировании отчетных данных структурных подразделений остатков по этому счету не будет.

Тема 13

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Целью настоящей темы является освоение: методики формирования в бухгалтерском учете финансовых результатов от обычных и других видов деятельности, а также конечного финансового результата производственно-хозяйственной деятельности организации; методики учета постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств; порядка расчета и учета текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка).

При изучении данной темы приобретаются навыки: отражения в аналитическом и синтетическом учете операций по определению результата (прибыль или убыток) от продажи продукции, товаров, работ и услуг, от прочих видов деятельности, а также конечного финансового результата; определения разниц различного рода и отнесения их к постоянным или временным; расчета, отражения в учете постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств; расчета текущего налога на прибыль.

13.1. Доходы организации, их состав

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала, за исключением вкладов участников (собственников имущества) («Доходы организации» ПБУ 9/99).

Доходы организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие поступления.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг.

Организация наряду с выпуском продукции и продажей товаров может выполнять работы и оказывать услуги другим организациям. *Работой* признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть переданы другой организации на

основании актов сдачи-приема работ (например, монтажные работы, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы). *Услугой* считается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и потребляются в процессе её осуществления (например, услуги почтовой и телефонной связи).

Таким образом, доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи:

- готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства;
- работ и услуг промышленного характера;
- работ и услуг непромышленного характера;
- покупных изделий (приобретенных для комплектации);
- строительных, монтажных, проектно-изыскательских, геологоразведочных, научно-исследовательских и т. п. работ;
- товаров;
- услуг по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных операций;
- услуг связи.

Напомним, что для бухгалтерского учета выручка признается при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки согласно конкретному договору купли-продажи или иному обоснованию;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение средств или экономических выгод; право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию перешло от изготовителя к покупателю, работа принята заказчиком, услуга оказана определенной организации или физическому лицу;
- произведенные расходы по данной операции могут быть определены.

Если не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

По некоторым операциям организации могут решать самостоятельно, является ли предмет их деятельности обычным (т. е. являются ли поступления от них выручкой) или он относится к прочим операциям (прочим поступлениям). К числу таких операций относятся:

- предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- участие в уставных капиталах других организаций.

Решение об отнесении указанных операций к той или иной группе должно основываться прежде всего на критерии существенности. Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

Прочие поступления включают в себя следующие виды доходов:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученную организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных активов);
- прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности: стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций — в установленном порядке. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;
- штрафы, пени, неустойки; за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, — в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;
- суммы дооценки активов — в отчетном периоде, на дату, по состоянию на которую произведена переоценка;
- иные поступления — по мере образования (выявления).

13.2. Расходы организации, их состав

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала, за исключением уменьшения вкладов по решению участников («Расходы организации» ПБУ 10/99).

Расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также с выполнением работ и оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности считаются также возмещения стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи товаров.

Прочие расходы включают в себя:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- суммы уценки активов (за исключением внеоборотных активов);
- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности: потери от стихийных бедствий, национализации имущества и т. п.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной экономической операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в этом есть тогда, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

13.3. Формирование финансовых результатов

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, который формируется в течение календарного года.

Финансовый результат представляет собой разницу при сравнении сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации — прибыль, а расходов над доходами, т. е. уменьшение имущества — убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала организации.

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации формируется из двух составляющих:

- реализационный финансовый результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности организации;
- прочий финансовый результат.

Для отражения финансовых результатов деятельности организации за отчетный год Планом счетов предусмотрена система синтетических счетов:

90 «Продажи»;

91 «Прочие доходы и расходы»;

99 «Прибыли и убытки».

Все перечисленные счета имеют накопительный характер в течение отчетного года.

На счете 90 выявляется реализационный финансовый результат от продаж как разница между доходами в виде выручки, отражаемой по кредиту счета 90, и расходами в виде фактической себестоимости проданных продукции, работ и услуг и косвенных налогов и платежей, отражаемых по дебету этого же счета. При этом в расчет при-

нимаются также доходы и расходы от операций, составляющих предмет деятельности организации.

На счете 91 формируется прочий финансовый результат как сальдо доходов (кредит счета 91) и расходов (дебет счета 91) в виде прибыли или убытка.

Финансовый результат по счетам 90 и 91 определяется в конце каждого месяца. Выявленный финансовый результат в виде прибыли или убытка ежемесячно списывается как сальдо счетов 90 и 91 на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99. Сальдо в виде прибыли списывается с дебета счетов 90 и 91 на кредит счета 99, а сальдо в виде убытков — с кредита счетов 90 и 91 на дебет счета 99.

Таким образом, счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для выявления окончательных финансовых результатов деятельности организации. Непосредственно на счете 99 отражаются суммы начисленных условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, постоянного налогового обязательства и постоянного налогового актива¹, штрафных налоговых и приравненных к ним санкций. Из прибыли, полученной путем сложения результата от продаж с прочим финансовым результатом (так называемой бухгалтерской прибыли), вычитаются суммы условного расхода по налогу на прибыль, постоянного налогового обязательства, штрафных налоговых и приравненных к ним санкций и прибавляется величина постоянного налогового актива. В результате на счете 99 «Прибыли и убытки» формируется чистая (нераспределенная) прибыль или чистый (непокрытый) убыток.

Взаимосвязь системы счетов, отражающих финансовые результаты деятельности организации, может быть представлена в виде схемы.

¹ Подробно изложено в разд. 13.7.

сч. 99 «Прибыли и убытки»

Дт		Кт	
1) Дт	сч. 90 Кт	1) Дт	сч. 90 Кт
расходы	доходы (убыток) от продаж	расходы (прибыль) от продаж	доходы
↔		↔	
2) Дт	сч. 91 Кт	2) Дт	сч. 91 Кт
прочие расходы	прочие доходы	прочие расходы	прочие доходы
	прочие убытки	прочие прибыли	
↔		↔	
3) Дт	сч. 68 Кт	3) Дт	сч. 68 Кт
	условный расход по налогу на прибыль		условный доход по налогу на прибыль
↔		↔	
4) Дт	сч. 68 Кт	4) Дт	сч. 68 Кт
	постоянное налоговое обязатель- ство		постоянный налоговый актив
↔		↔	
5) Дт	сч. 68, 69 Кт		
	штрафные налоговые санкции		
↔			
Оборот по дебету Сальдо – чистый непокры- тый убыток		Оборот по кредиту Сальдо – чистая нераспределенная прибыль	

1) ежемесячное списание прибыли или убытка от продаж;

- 2) ежемесячное списание прочей прибыли или прочих убытков;
- 3) начисление условного расхода (дохода) по налогу на прибыль;
- 4) начисление постоянного налогового обязательства и постоянного налогового актива;
- 5) начисление штрафных налоговых и приравненных к ним санкций.

13.4. Учет продаж

Доходы и расходы в бухгалтерском учете учитываются методом начисления, т. е. в том периоде, в котором они произведены, независимо от даты оплаты.

Продукция, товары, работы и услуги признаются проданными при переходе права собственности на них от продавца к покупателю. С этого момента их стоимость признается доходом и включается в объем выручки. В бухгалтерском учете выручка принимается в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества, а также величине дебиторской задолженности, возникшей в результате передачи покупателю продукции, товаров, работ, услуг. Оплата продукции, товаров, работ, услуг может производиться денежными средствами или иным имуществом (сырьем, материалами, товарами и т. п.). Поступление средств от продажи отражается в бухгалтерском учете на основании расчетно-платежных документов (платежных требований, платежных поручений, приходных кассовых ордеров, товарных накладных и др.). Согласно условиям договора оплата продукции может производиться предварительно, в виде аванса до отгрузки или после ее передачи покупателю. Обычно размер предварительной оплаты составляет всю стоимость продукции, товаров, работ, услуг. Аванс же может перечисляться в любой сумме, в том числе в размере стопроцентной оплаты. В этом случае он ничем не отличается от предварительной оплаты.

Для учета выручки от продажи продукции, товаров, работ и услуг и выявления финансовых результатов от обычных видов деятельности используется счет 90 «Продажи». Напомним, что счет 90 — активно-пассивный (без остатка), сопоставляющий. По дебету счета 90 показывается полная фактическая себестоимость проданной продукции, товаров, работ и услуг, а по кредиту — выручка от про-

даже продукции, товаров, работ и услуг (или поступивший платеж). Полная фактическая себестоимость продукции, товаров, работ и услуг включает в себя фактическую производственную себестоимость и расходы по продаже. Фактическая производственная себестоимость может исчисляться по сокращенному перечню затрат. В этом случае общехозяйственные расходы списываются непосредственно на продажу продукции и показываются обособленно по дебету счета 90 «Продажи», по нему также отражаются начисляемые в бюджет налоги (акцизы, НДС).

Выручка за проданные продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги или поступивший от покупателя платеж (аванс, предварительная оплата) отражаются по кредиту счета 90 общей суммой, включающей стоимость продукции по продажным ценам и начисленные к получению с покупателей налоги (акцизы, НДС).

К счету 90 «Продажи» открываются субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

По каждому субсчету сведения отражаются за каждый отчетный период в накопительном порядке, и, следовательно, в течение года они не закрываются, т. е. все субсчета в течение года имеют сальдо.

По окончании каждого месяца подсчитываются итоги по дебету и кредиту счета 90, т. е. определяются суммарный дебетовый оборот по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 и другим субсчетам, кредитовый оборот по субсчету 90-1. Затем они сопоставляются между собой, в результате чего выявляется конечный финансовый результат от продаж за отчетный период и с начала года. Если кредитовый оборот больше дебетового оборота, это означает, что организация получила прибыль. Прибыль отражается в учете записью:

Дебет 90 «Продажи», субсчет	—	отражена прибыль от
9 «Прибыли/убытки от продаж»		обычных видов деятельности
Кредит 99 «Прибыли и убытки»		заключительными оборотами
		отчетного месяца.

Если дебетовый оборот превышает кредитовый, это означает, что организация имеет убыток. Убыток отражается в учете записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — отражен убыток от обычных видов деятельности

Кредит 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыли/убытки от продаж» — заключительными оборотами отчетного месяца

В результате приведенных выше записей синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается, т. е. остатка на этом счете не должно быть. Вместе с тем все субсчета остаются открытыми, т. е. имеют сальдо. Закрывание субсчетов осуществляется только по окончании отчетного года оборотами за декабрь внутренними бухгалтерскими записями на субсчете 90-9 «Прибыли/убытки от продаж». При этом составляются следующие записи:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыли/убытки от продаж» — закрытие субсчетов 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы» и т. д.

Кредит 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», 90 «Продажи», субсчет 4 «Акцизы» и т. д.

Дебет 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — закрытие субсчета 1 «Выручка».

Кредит 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыли/убытки от продаж»

Выручка от продажи продукции, товаров, работ и услуг отражается в бухгалтерском учете *на момент ее признания*. Одним из условий признания выручки (факта продажи) является переход права собственности (владения, пользования и распоряжения) на переданную продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги. Согласно договору купли-продажи (поставки) право собственности на отгруженную продукцию может переходить от поставщика к

покупателю при ее передаче или по моменту поступления средств за нее на расчетный счет или в кассу организации. Для целей бухгалтерского учета выручка определяется в момент ее признания и отражается записью в учете:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	—	отражена сумма, подлежащая оплате по предъявленным покупателям расчетно-платежным документам от продажи продукции, товаров, работ, услуг.
Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»		

При этом себестоимость продукции, товаров, работ, услуг, связанная с продажей, и налоги отражаются в учете следующими записями:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	отражена фактическая себестоимость отгруженной продукции, полуфабрикатов, товаров
Кредит 43 «Готовая продукция», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары»		
Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	отражена фактическая себестоимость выполненных работ и оказанных услуг
Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»		
Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	отражена сумма расходов, связанных с отгрузкой и сбытом продукции, товаров
Кредит 44 «Расходы на продажу»		
Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»	—	отражены общехозяйственные (управленческие)

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», 90 «Продажи», субсчет 4 «Акцизы» и др.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

При применении счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» делаются дополнительные записи на сумму отклонений:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

расходы, относимые в соответствии с принятой учетной политикой в полном объеме на себестоимость проданной продукции

— отражена сумма начисленных налогов (акциз, НДС и др.)

— отражено увеличение себестоимости продукции, работ, услуг

— отражено уменьшение себестоимости продукции, работ, услуг («красное сторно»)

В том случае, когда договором поставки предусмотрен временной разрыв между отгрузкой и переходом к покупателю права собственности на продукцию (товары, работы, услуги), право собственности на отгруженную продукцию сохраняется за продавцом до момента ее оплаты. Учет операций по отгрузке продукции в этом случае ведется на счете 45 «Товары отгруженные». По дебету счета 45 отражается стоимость отправленной покупателям продукции, а по кредиту происходит ее списание после получения средств. В текущем учете на счете 45 отгруженная готовая продукция учитывается по стоимости, состоящей из фактической производственной себестоимости (или по учетной цене) и расходов на упаковку и транспортировку.

При этом применяется следующий порядок отражения операций по отгрузке продукции и формирования выручки от продажи:

Дебет 45 «Товары отгруженные»

— отражена задолженность покупателей на стои-

Кредит 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

и одновременно:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 45 «Товары отгруженные»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 44 «Расходы на продажу»

мость отгруженной готовой продукции, товаров, работ, услуг, выручка от продажи которых определенное время не может быть признана

— отражено поступление денежных средств от покупателей как выручка от продажи

— отражено списание стоимости ранее отгруженных проданных продукции, товаров, работ, услуг, выручка от продажи которых признана в бухгалтерском учете (в сумме числящихся на счете 45 ранее отгруженных продукции, товаров)

— отражена сумма общехозяйственных расходов, относимых в соответствии с принятой учетной политикой в полном объеме на себестоимость проданной продукции

— отражена сумма расходов на продажу продукции, товаров

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость», субсчет 4 «Акцизы» и др. — отражена сумма начисленных налогов, включенных в объем выручки от продаж.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Финансовый результат отражается записями:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыли/убытки от продаж» — списана прибыль от продажи продукции, товаров,

Кредит 99 «Прибыли и убытки» по выполненным работам, оказанным услугам

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — списан убыток от

Кредит 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыли/убытки от продаж» по выполненным работам, оказанным услугам.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» осуществляется по видам (наименованиям) продукции, товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. По каждому виду (наименованию) продукции отражается фактическая производственная себестоимость, управленческие расходы, расходы на продажу, начисленные налоги, поступившая выручка. Аналитический учет можно вести также по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

13.5. Учет прочих доходов и расходов

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 91 — активно-пассивный (без остатка), сопоставляющий. К счету 91 могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы» — для учета поступлений активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных);

91-2 «Прочие расходы» — для учета прочих расходов (за исключением чрезвычайных);

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

В течение отчетного года записи по кредиту субсчета 91-1 и дебету субсчета 91-2 производятся накопительно. Ежемесячно путем сопоставления кредитового оборота по субсчету 91-1 и дебетового оборота по субсчету 91-2 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц:

Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91-1)	—	Сумма прочих расходов (дебетовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91-1)	=	Сальдо прочих доходов и расходов
---	---	---	---	----------------------------------

Сальдо прочих доходов и расходов показывает финансовый результат от прочих видов деятельности организации — прибыль или убыток. Это сальдо ежемесячно заключительными оборотами списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Если сумма доходов превысила сумму расходов, то организация получила прибыль, которая отражается заключительными оборотами месяца следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	—	отражена прибыль от прочих видов деятельности.
--	---	--

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Если сумма доходов оказалась меньше суммы расходов, то организация получила убыток, который отражается заключительными оборотами месяца следующей проводкой:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	—	отражен убыток от прочих видов деятельности.
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»		

Счет 91 на конец каждого месяца сальдо не имеет. Однако субсчета 91-1 и 91-2 в течение года имеют сальдо, и их величина будет увеличиваться, начиная с января отчетного года, т. е. накапливаться.

При этом субсчет 91-1 в течение года может иметь только кредитовое сальдо (прибыль) субсчет 91-2 — только дебетовое сальдо (убыток). Субсчет 91-9 может иметь как дебетовое сальдо (прибыль), так и кредитовое (убыток).

По окончании отчетного года (после определения сальдо прочих доходов и расходов за декабрь) все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» следующим образом:

- кредитовое сальдо субсчета 91-1 «Прочие доходы» закрывают проводкой:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — закрыт субсчет 91-1 «Прочие доходы» по

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — по окончании года;

- дебетовое сальдо субсчета 91-2 «Прочие расходы» закрывается проводкой:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — закрыт субсчет 91-2 «Прочие расходы» по окончании года.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Рассмотрим порядок отражения в синтетическом учете основных видов прочих доходов и расходов.

К прочим доходам (расходам) относятся:

1. Поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и использование) активов организации.

Если предоставление за плату имущества в аренду не является предметом деятельности организации, то суммы поступлений (расходов) от сдачи имущества признаются прочими доходами (расходами). Это означает, что счет 91 «Прочие доходы и расходы» используется для отражения доходов и расходов по договору аренды, только если выполняются следующие условия: сдача имущества в аренду не обозначена как вид деятельности в уставе организации и сумма доходов от аренды не превышает 5% от общей суммы выручки за отчетный период.

Сумма арендной платы, причитающейся организации согласно договору аренды, в учете отражается проводкой¹:

Дебет 76 «Расчеты с разными де- — отражен доход от биторами и кредиторами» (62 «Расче- сдачи имущества в аренду. ты с покупателями и заказчиками»)

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие до- ходы»

Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду (суммы амортизации по имуществу, сданному в аренду, и другие затраты, производимые за счет арендодателя в соответствии с договором аренды и законодательством (коммунальные услуги, ремонт имущества и т. п.)), отражаются в учете проводкой²:

Дебет 91 «Прочие доходы и рас- — отражены расходы ходы», субсчет 2 «Прочие расходы» от сдачи имущества в

¹ Доходы от сдачи имущества в аренду, если они получены в рамках обычной деятельности организации, должны учитываться на счете 90 «Продажи».

² Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, если они получены в рамках обычных видов деятельности организации, учитываются на счетах учета затрат.

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.)

аренду (амортизация основных средств, затраты на материалы, оплату труда работников, отчисления на социальное страхование и обеспечение и др.).

2. Поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности.

Такие доходы получают организации, обладающие правами на объекты интеллектуальной собственности, подтвержденные патентом на изобретение, свидетельством на полезную модель или промышленный образец. Если предоставление за плату таких прав не является предметом деятельности организации, то суммы поступлений (расходов) за использование объектов интеллектуальной собственности признаются прочими доходами (расходами) и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Предоставление прав на использование объекта промышленной собственности другому лицу осуществляется на основе лицензионного договора, зарегистрированного в государственном патентном ведомстве:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	— начислены платежи по лицензионному договору
---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	ру
--	----

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— начислена сумма НДС по лицензионному договору.
--	--

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	
---	--

К расходам этого вида относятся начисление амортизации объектов интеллектуальной собственности, право на использование которых предоставлено другим лицам, а также другие расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из объектов интеллектуальной собственности. Начисление таких расходов отра-

жается по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— начислены амортизационные отчисления по объектам интеллектуальной собственности
Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— отражены расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) прав и других видов интеллектуальной собственности.
Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»	

3. Поступления (расходы), связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам.

Если участие в уставных капиталах других организаций не является предметом деятельности организации, то доходы от участия в других организациях признаются прочими — это дивиденды по акциям и доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций. Эти доходы отражаются по мере объявления их размеров организацией, выплачивающей доход:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»	— начислены дивиденды согласно решению годового собрания акционеров
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— отражена сумма налога на доходы, удержанная у источника выплаты.
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»	

При осуществлении операций по вкладам в уставный (складочный) капитал других организаций в бухгалтерском учете организации-инвестора разница между оценкой вклада и стоимостью переданного имущества учитывается как прочий расход (в случае если оценка вклада ниже стоимости имущества) по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» или как прочий доход по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» (в случае если оценка вклада выше стоимости имущества).

Расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, являются прочими расходами. К таким расходам может быть отнесена плата за получение выписки из реестра акционеров при инвентаризации финансовых вложений в уставные капиталы других организаций; командировочные расходы, связанные с выездом на общее собрание акционеров, и др.

Расходы, связанные с получением доходов от участия в других организациях, отражаются по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» в составе прочих расходов.

4. Поступления (расходы), связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров.

Сюда относятся выручка, полученная от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов, ценных бумаг, валюты, дебиторской задолженности, а также стоимость материальных ценностей, остающихся после ликвидации основных средств. Эти поступления входят в «Прочие операционные доходы» и отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы»:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	—	признан доход от продажи объекта основ-
---	---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	ных средств.
--	--------------

Методика учета доходов, возникающих при продаже иностранной валюты, зависит от возможности установления даты совершения сделки. Если такая дата известна, то причитающиеся организа-

ции рубли до зачисления на расчетный счет необходимо признавать как дебиторскую задолженность с последующим выявлением курсовых разниц, о чем делается запись:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с уполномоченным банком по проданной иностранной валюте»	— иностранная валюта продана уполномоченным банком на внутреннем валютном рынке.
--	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Если невозможно установить дату продажи иностранной валюты (из-за отсутствия необходимой информации в банковской выписке и прочих документах), то полученные доходы следует принимать к учету в момент зачисления ее рублевого эквивалента на расчетный счет без выявления курсовых разниц. Эта операция сопровождается записью:

Дебет 51 «Расчетные счета»	— зачислена на рас-
----------------------------	---------------------

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	четный счет проданная иностранная валюта в рублевом эквиваленте.
--	--

К расходам такого вида относятся;

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов;
- себестоимость материалов и других списываемых активов;
- затраты на демонтаж и утилизацию списываемого имущества;
- другие расходы, связанные с продажей, списанием и выбытием активов.

Данные расходы отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы»:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— начислена сумма НДС со стоимости продан-
--	--

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	ного объекта основных средств
---	-------------------------------

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списывается остаточная стоимость проданного объекта основных средств

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — начислена заработная плата рабочим, занятым при выбытии объекта основных средств

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — начислены страховые взносы от сумм оплаты труда рабочих, занятых при выбытии объекта основных средств.

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

5. Неустойки (штрафы, пени) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению.

В деятельности организаций нередки случаи, когда они по каким-либо причинам нарушают условия заключенных хозяйственных договоров, например, не рассчитываются за поставку товара вовремя или не поставляют товар в установленные сроки в соответствии с условиями договора, либо их контрагенты ненадлежащим образом исполняют договорные обязательства.

Неустойкой признается определенная законом или договором денежная сумма, которую виновная сторона (должник) обязана уплатить пострадавшей стороне (кредитору) в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки его исполнения.

Неустойка бывает двух видов: штраф и пеня.

Штраф представляет собой однократно взыскиваемую сумму, которая выражается в виде процентов пропорционально заранее определенной величине, например стоимости работы, не выполненной в срок.

Пеня – это неустойка, исчисляемая непрерывно, нарастающим итогом (например, определенный процент за каждый день просрочки исполнения обязательства).

Размер неустойки (штрафа, пени) устанавливается соглашением сторон, а в некоторых случаях – законом. Неустойки (штрафы, пени) уплачиваются добровольно или взыскиваются в судебном порядке. Кредитор взыскивает неустойку в претензионном или судебном порядке.

В бухгалтерском учете организации-кредитора полученные штрафы и пени за нарушение условий договоров признаются прочими доходами и принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных должником, в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они фактически признаны должником. Таким образом, суммы штрафов и пеней отражаются в учете при условии, что они присуждены судом или признаны должником. Штрафная санкция — это вид неустойки, т. е. один из способов обеспечения исполнения обязательств. Суммы штрафных санкций являются доходом, не связанным с реализацией товаров (работ, услуг). Полученные или начисленные суммы штрафных санкций отражаются следующим образом:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	— по мере фактического поступления штрафных санкций
---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
--	--

или:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»	— начислены штрафные санкции по мере признания их должником
--	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
--	--

Дебет 51 «Расчетные счета»	— получены пени по штрафным санкциям.
----------------------------	---------------------------------------

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
--	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, отражаются у организации-должника в момент присуждения судом штрафных санкций или признания должником записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

— начислены признанные к уплате штрафы, пени

— уплачены пени по штрафным санкциям

— отражены уплаченные санкции (без начисления).

6. Поступления, связанные с безвозмездным получением активов.

Безвозмездное получение основных средств, нематериальных активов, материалов и других активов отражается как доход будущих периодов. В составе прочих доходов такие поступления отражаются по мере начисления амортизации или списания на счета затрат на производство (расходов на продажу):

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

— отражено безвозмездное получение объекта основных средств

— введен в эксплуатацию объект основных средств

Дебет 20 «Основное производство»	— начислена амортизация основных средств
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	
Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»	— сформирован доход от безвозмездно полученных основных средств
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
Дебет 10 «Материалы»	— приняты материалы, поступившие по договору дарения
Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»	
Дебет 20 «Основное производство»	— переданы в производство материалы
Кредит 10 «Материалы»	
Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»	— сформирован доход от безвозмездно полученных материалов, отпущенных в производство, в размере их стоимости.
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	

7. Возмещение причиненных организацией убытков признается как вид прочих расходов в том случае, если имеется решение суда или претензионное письмо контрагента, обоснованное условиями договора и принятое организацией. Присужденные судом или признанные должником суммы поступлений в возмещение причиненного организации ущерба отражаются в учете следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»	— отражено возмещение причиненного ущерба
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— начислена сумма НДС с поступлений в возмещение причиненного
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»	организации ущерба.

Суммы причиненных убытков отражаются в учете следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— начислена сумма причиненных организацией
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	убытков.

8. Прибыль и убытки прошлых лет. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, как правило, связана с исправлением ошибок, допущенных в прошлые периоды, но исправляемых в том отчетном периоде, в котором они были выявлены:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	— отражена стоимость работ капитального характера, связанных с реконструкцией объекта основных средств, отнесенная на себестоимость как затраты по ремонту основных средств (эту сумму в отчетном году следует отразить как прибыль прошлых лет).
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	

К убыткам прошлых лет, признанным в отчетном периоде, относятся ошибочно не включенные в себестоимость в прошлом отчетном периоде расходы, а также суммы недоначисленных налогов и другие убытки. Исправления в бухгалтерский учет вносят в том отчетном периоде, в котором они выявлены:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— доначислена амортизация основных средств за прошлый отчетный год
Кредит 02 «Амортизация основных средств»	

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— доначислена амортизация нематериальных активов за прошлый отчетный год
Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— доначислена амортизация нематериальных активов за прошлый отчетный год
Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— доначислено за услуги, оказанные в прошлом отчетном периоде
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	— отражена сумма НДС по оказанным услугам.
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	

9. Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, отражаются в том отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности (общий срок исковой давности — три года (ГК РФ, ст. 196)):

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	— отражено списание кредиторской задолженности поставщика
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— списывается НДС (при этом налогооблагаемая прибыль не должна уменьшиться).
Кредит 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	

Суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, отражаются в учете при списании просроченной задолженности на основе данных инвентаризации следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»	— списаны суммы дебиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности, нереальной для взыскания.
Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	

10. Положительные и отрицательные курсовые разницы. Положительные разницы возникают при увеличении курса иностранной валюты по отношению к рублю по валютным средствам, находящимся на валютных счетах и в кассе; по дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, а по кредиторской задолженности — при понижении курса. Возникающие положительные разницы отражаются записями:

Дебет 50 «Касса». 52 «Валютные счета»; 55 «Специальные счета в банках»	— отражены положительные курсовые разницы в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте, находящейся на учете в кассе организации, на валютных и специальных счетах
--	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
--	--

Дебет 58 «Финансовые вложения»	— отражена положительная курсовая разница от дооценки краткосрочных ценных бумаг в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте
--------------------------------	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»	
--	--

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	— отражена положительная курсовая разница
--	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

в связи с переоценкой кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте

— отражены положительные курсовые разницы в связи с переоценкой задолженности покупателей (заказчиков), выраженной в иностранной валюте

— отражены положительные курсовые разницы в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам по кредитам и займам, полученным в иностранной валюте

— отражены положительные курсовые разницы в части сумм, выданных ранее под отчет в иностранной валюте, в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте

— отражены положительные курсовые раз-

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

ницы по обязательствам юридических и физических лиц, выраженных в иностранной валюте, в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

— отражены положительные курсовые разницы в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте по расчетам с подразделениями, выделенными на отдельные балансы

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

— отражены положительные курсовые разницы по суммам целевого финансирования в иностранной валюте в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте.

Отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, отражаются в учете записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

— отражены отрицательные курсовые разницы

Кредит 50 «Касса» (52 «Валютные счета»)

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 58 «Финансовые вложения»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

цы в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте

— отражена курсовая разница от уценки краткосрочных ценных бумаг в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте

— отражены отрицательные курсовые разницы в связи с переоценкой кредиторской задолженности вследствие изменения курса рубля по отношению к иностранной валюте

— отражены отрицательные курсовые разницы в связи с переоценкой задолженности покупателей, выраженной в иностранной валюте

— отражены отрицательные курсовые разницы по задолженности заемщикам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте иностранной валюте

— отражены отрицательные курсовые разницы

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте в части сумм, выданных ранее под отчет в иностранной валюте

— отражены отрицательные курсовые разницы по обязательствам юридических и физических лиц в иностранной валюте в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте

— отражены отрицательные курсовые разницы в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте по расчетам с подразделениями, выделенными на отдельный баланс

— отражены отрицательные курсовые разницы по суммам целевого финансирования в иностранной валюте в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте.

11. Рассмотрим другие виды доходов и расходов:

а) прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества.

Доходы организации, полученные от участия в совместной деятельности, входят в состав прочих доходов. Прибыль, которую организация получила (должна получить) в результате совместной деятельности, отражается в учете на основании протокола распреде-

ления прибыли и других документов, полученных от организации, ведущей учет совместной деятельности. При этом выполняется запись:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»	— начислена прибыль по договору простого товарищества.
---	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

При осуществлении вкладов участников простого товарищества в общее имущество товарищей в неденежной форме (имуществом) разница между оценкой вклада и стоимостью имущества выявляется в учете участников простого товарищества как прочий расход (в случае если оценка вклада ниже стоимости имущества) по дебету 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

При осуществлении участниками простого товарищества вкладов в общее имущество товарищей в неденежной форме (имуществом) в учете передача имущества отражается следующим образом (запись у участника договора):

Дебет 58 «Финансовые вложения»	— отражена организацией — участником простого товарищества задолженность по вкладу в общее имущество
--------------------------------	--

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражена организацией — участником простого товарищества передача объекта основных средств, материалов и пр. имущества в счет вклада в общее имущество.

Кредит 01 «Основные средства», 10 «Материалы и др.

При этом разница между оценкой вклада и стоимостью имущества в учете участника простого товарищества отражается как прочий доход (в случае если оценка вклада выше стоимости имущества)

по кредиту 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»;

б) проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации.

Сюда входят проценты, полученные по облигациям (в том числе и по государственным), по депозитам банков, от кредитной организации за пользование денежными средствами, находящимися на счете организации, за предоставление в пользование денежных средств другим организациям. Суммы полученных или подлежащих к получению процентов отражаются следующей записью:

Дебет 51 «Расчетные счета». 58 — отражены суммы «Финансовые вложения», субсчет 1 процентов, полученных на расчетные счета; отражена «Паи и акции»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — задолженность по причитающимся к получению процентам.

Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), — это затраты по уплате процентов за пользование кредитами и займами (кроме тех, которые взяты на приобретение объектов имущества). Начисление процентов по кредитам и займам, не связанным с приобретением имущества, отражается по дебету счета 91-2 «Прочие расходы»:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена задолженность по уплате процентов по кредитам и займам;

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

в) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

К таким расходам относятся затраты на расчетно-кассовое обслуживание, покупку или продажу иностранной валюты и другие услуги на основании заключенного договора с кредитной организа-

цией. Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитной организацией, отражаются в учете следующим образом:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражены расходы по оплате услуг кредитной

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» организации;

г) суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов в соответствии с порядком, установленным российским законодательством:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — отражена задолженность по налогам и сборам, уплачиваемым за счет прочих

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» расходов организации;

д) принятие к учету излишков имущества, выявленных при инвентаризации, по рыночной стоимости с учетом физического износа отражается записью:

Дебет 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 50 «Касса», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — приняты на учет основные средства, материалы, наличные денежные

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» средства, товары, готовая продукция, выявленные при инвентаризации;

е) восстановление зарезервированных сумм под снижение стоимости материальных ценностей в начале периода, следующего за периодом, в котором произведено образование резерва, отражается записью:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» — восстановлена сумма неиспользованного резерва под снижение стоимости

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» материальных ценностей;

ж) при списании с баланса ценных бумаг и при повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым были ранее созданы соответствующие резервы, производится запись:

Дебет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

— отражено снижение величины резерва под обесценение финансовых вложений на сумму повышения котировок акций по состоянию на конец следующего года; восстановление суммы дохода, ранее направленной в указанный резерв, при выбытии из хозяйственного оборота акций, по которым ранее был создан резерв; присоединение неизрасходованной суммы резерва к финансовым результатам в случае, если этот резерв до конца года, следующего за годом создания резерва, в какой-либо части не был использован.

Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается в учете записью:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

— отражено присоединение неизрасходованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания;

з) расходы на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (перевод объектов на консервацию должен быть оформлен решением руководителя).

На консервацию переводятся объекты основных средств, находящиеся в определенном комплексе, имеющие законченный цикл производства. Амортизация на основные средства, переведенные на

консервацию, не начисляется. Расходы, связанные с содержанием мощностей и объектов, находящихся на консервации, отражаются в учете:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»

— расходы на содержание законсервированных объектов основного и вспомогательных производств списаны на уменьшение финансового результата (как внереализационный расход);

и) отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам.

Образование резервов отражается в учете записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

— отражена сумма резервов под снижение стоимости материальных ценностей

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

— образован резерв под обесценение финансовых вложений организации

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам»

— создан резерв по сомнительным долгам;

к) расходы, связанные с рассмотрением дел в судах (государственные пошлины и издержки, связанные с рассмотрением дела; суммы выплат за проведение экспертизы, назначенной арбитражным судом; вызов свидетеля, эксперта, переводчика; осмотр мест происшествий (преступлений), а также расходы, связанные с исполнением судебного акта), отражаются в учете записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— отражены государственные пошлины; затраты на проведение экспертизы по рассмотрению дел в судах;

л) убытки от хищений ценностей, виновники которых по решению суда не установлены:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— отражено списание суммы недостач при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которых отказано судом;

м) чрезвычайные расходы, к которым относятся потери от стихийных бедствий, убыток в результате пожаров, аварий, национализации имущества и других чрезвычайных обстоятельств. В учете они отражаются следующими записями:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 07 «Оборудование к установке»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

— списана остаточная стоимость объектов основных средств, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств

— списана стоимость оборудования, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств

— списана стоимость вложений во внеоборотные активы, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 10 «Материалы»

— списана стоимость материалов, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств, а также использованных при ликвидации последствий таких обстоятельств

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 20 «Основное производство»

— списана стоимость незавершенного производства, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств, а также стоимость работ и услуг основного производства, использованного при ликвидации последствий таких обстоятельств

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

— списана стоимость утраченных или использованных полуфабрикатов собственного производства как результат стихийных бедствий и ликвидации их последствий

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— списана стоимость работ и услуг вспомогательных производств в результате чрезвычайных обстоятельств

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

— списана стоимость работ и услуг обслуживающих производств и хозяйств в связи с чрезвычайными обстоятельствами

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

— списаны некомпенсируемые потери товаров в

Кредит 41 «Товары»	связи с чрезвычайными обстоятельствами
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	— списаны некомпенсированные потери готовой продукции в связи с чрезвычайными обстоятельствами
Кредит 43 «Готовая продукция»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	— списаны наличные деньги, утраченные в результате чрезвычайных обстоятельств
Кредит 50 «Касса»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	— списаны утраченные в результате чрезвычайных обстоятельств в долговые ценные бумаги
Кредит 58 «Финансовые вложения»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	— приняты к оплате счета поставщиков и подрядчиков за выполненные работы, оказанные услуги при предотвращении стихийных бедствий или ликвидации их последствий
Кредит 60 «Расчеты с поставщиками»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	— начислены взносы на оплату труда работников, занятых устранением последствий чрезвычайных обстоятельств
Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»	— начислена оплата труда работникам, занятым устранением последствий чрезвычайных обстоятельств.
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	

В результате устранения последствий чрезвычайных обстоятельств организация может получать доходы. К чрезвычайным до-

ходам относятся суммы страхового возмещения из других источников для покрытия убытков от стихийных бедствий, пожаров, национализации имущества и других чрезвычайных обстоятельств:

Дебет 10 «Материалы»

— оприходованы материалы от разборки имущества, испорченного или утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

— отражены доходы, поступившие в кассу или на счета организации в связи с чрезвычайными обстоятельствами

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»

13.6. Учет прибылей и убытков

Для обобщения информации о формировании финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 «Прибыли и убытки».

Счет 99 — активно-пассивный, финансово-результатный. По дебету счета отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыль (доходы) организации. Превышение кредитового оборота над дебетовым (наличие кредитового сальдо) означает получение прибыли, и, наоборот, превышение дебетового оборота над кредитовым (наличие дебетового сальдо) означает убыток. Таким образом, финансовый результат на счете 99 формируется накопительным путем в течение всего года в виде «свернутого» сальдо, отражающего прибыль по кредиту счета либо убыток — по дебету счета.

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации формируется из двух составляющих:

- реализационный результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности предприятия, таких как сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование

объектов интеллектуальной собственности и вложение средств в уставные капиталы других организаций:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9
«Прибыли/убытки от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— отражен финансовый результат (прибыль) от обычных видов деятельности

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 90 «Продажи», субсчет 9
«Прибыли/убытки от продаж»

— отражен финансовый результат (убыток) от обычных видов деятельности;

- финансовый результат по прочим доходам и расходам:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— отражен финансовый результат (прибыль) по прочим доходам и расходам организации

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— отражен финансовый результат (убыток) по прочим доходам и расходам.

Непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются:

- суммы начисленного условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и штрафных налоговых и приравненных к ним санкций (по всем налогам и сборам) следующими записями:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный налог на прибыль»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»

— начислен условный расход по налогу на прибыль

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»

Кредит 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный налог на прибыль»

— начислен условный доход по налогу на прибыль

Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Налоговые санкции»

— начислены пени по налоговым санкциям по

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», соответствующий субсчет	налогу на прибыль и другим налогам и сборам, учтенным на счете 68
Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Налоговые санкции»	— начислены пени по налоговым санкциям по страховым взносам
Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», соответствующий субсчет	
• суммы постоянного налогового обязательства следующей учетной записью:	
Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые активы и обязательства»	— отражена сумма постоянного налогового обязательства (в конце отчетного периода);
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»	
• суммы постоянного налогового актива следующей учетной записью:	
Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»	— отражен постоянный налоговый актив (в конце отчетного периода).
Кредит 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые активы и обязательства»	
В результате на счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль организации. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (чистого убытка) отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:	
Дебет 99 «Прибыли и убытки»	— списана чистая
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	прибыль отчетного года
Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	— списан чистый
Кредит 99 «Прибыли и убытки»	убыток отчетного года.

Схематически формирование чистой прибыли/убытка можно представить следующим образом:

Прибыль/убыток от продаж +/- +/- Сальдо прочих доходов и расходов – – условный расход по налогу на прибыль – – постоянное налоговое обязательство + + постоянный налоговый актив
ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ / ЧИСТЫЙ УБЫ- ТОК ЗА ОТЧЕТНЫЙ ПЕРИОД

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» должен обеспечивать формирование данных для их раскрытия в бухгалтерской отчетности.

13.7. Особенности учета расчетов по налогу на прибыль

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)¹ принято с целью исполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). За основу разработки ПБУ 18/02 положен основной принцип МСФО 12 «Налоги на прибыль»: отражение в бухгалтерском учете налоговых последствий — отложенных налогов с целью получения более прозрачной, полной и достоверной информации об экономическом состоянии организации.

Главной целью ПБУ 18/02 «Расчеты по налогу на прибыль» является обеспечение признания расхода по налогу на прибыль в бухгалтерском учете и отражение его в бухгалтерской отчетности исходя из принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. В отношении налога на прибыль этот принцип может

¹ Приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

быть сформулирован следующим образом: расход по налогу на прибыль относится к тому отчетному периоду, в котором он сформировался на основании доходов и расходов, признанных в бухгалтерском учете организации, независимо от фактического времени возникновения и погашения обязательств по уплате налога на прибыль. Таким образом, ПБУ 18/02 предназначено для расчета суммы налога на прибыль, подлежащего начислению к уплате в бюджет за отчетный период, в системе бухгалтерского учета.

Действие распространяется на организации, являющиеся плательщиками налога на прибыль, кроме кредитных и бюджетных организаций. Исполнение данного Положения не является обязательным для субъектов малого предпринимательства (малых и микропредприятий) и некоммерческих организаций.

Различают бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль (убыток).

Бухгалтерская прибыль (убыток) формируется по правилам, предусмотренным нормативными актами по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и др.). Порядок ее формирования подробно изложен в разд. 13.6. «Учет прибылей и убытков».

Налогооблагаемая прибыль (убыток) — налоговая база по налогу на прибыль организаций, рассчитанная в порядке, установленном налоговым законодательством (гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»).

Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль не совпадают вследствие различий в квалификации доходов и расходов, их оценке, моменте (периоде) признания доходов и расходов в соответствии с правилами бухгалтерского учета и нормами налогового законодательства.

Указанные несоответствия порождают разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, которые согласно ПБУ 18/02 подразделяются на постоянные и временные. Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и после отчетного периодов.

Таким образом, постоянные разницы оказывают влияние на расхождение сумм налога на прибыль, исчисленного с бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли, только в данном отчетном периоде. Они не оказывают влияния на расхождение сумм налога на прибыль, исчисленного с бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли в последующих периодах. Именно поэтому такие разницы называются постоянными.

Под *временными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах.

Таким образом, временные разницы корректируют величину налога на прибыль, исчисленного от бухгалтерской прибыли как в данном отчетном периоде, так и последующих отчетных периодах. Причем если в данном отчетном периоде временные разницы приводят к увеличению налога на прибыль, то в последующих периодах они уменьшают сумму налога, и наоборот, если в отчетном периоде временные разницы обеспечили уменьшение налога на прибыль, то в последующих периодах они будут увеличивать сумму налога.

Итак, временные разницы возникают вследствие несовпадения момента признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Таким образом, временная разница представляет собой разницу между налогооблагаемой и бухгалтерской прибылью, возникающую в одном отчетном периоде и восстанавливаемую в одном или нескольких последующих периодах.

В целом «разницами» называются доходы (расходы), увеличивающие или уменьшающие финансовый результат отчетного периода в бухгалтерском учете, но не учитывающиеся (никогда или временно) в целях налогообложения прибыли. При этом в целях налогообложения прибыли постоянные разницы не учитываются ни в

отчетном, ни в последующих периодах, а временные разницы будут учтены в других отчетных периодах.

Применяя на практике нормы ПБУ 18/02, следует учитывать тот факт, что все постоянные и временные разницы рассчитываются только по факту получения организацией дохода (расхода) в бухгалтерском и (или) налоговом учете.

В соответствии с требованиями ПБУ 18/02 должна быть организована система учета разниц между доходами и расходами, признанными по правилам бухгалтерского учета, и доходами и расходами, признанными согласно требованиям НК РФ в налоговом учете.

В зависимости от характера влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделяются:

- на вычитаемые временные разницы (ВВР);
- налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль. *Отложенный налог на прибыль* — сумма налога, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы уменьшают сумму отложенного налога за прибыль, а налогооблагаемые временные разницы его увеличивают.

В ПБУ 18/02 помимо отложенного налога на прибыль введены следующие понятия налога на прибыль:

- текущий налог на прибыль — налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде;
- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль — сумма налога на прибыль или убыток, которая определяется исходя из бухгалтерской прибыли (убытка).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль соответствует принципу временной определенности, так как рассчитывается на основе реально полученных доходов и реально произведенных расходов, имеющих отношение именно к данному отчетному периоду. В то же время данный показатель определяется не только на основе облагаемых налогом операций, но и на основе тех доходов

и расходов, которые в принципе не подлежат налогообложению. Поэтому в ПБУ 18/02 этот расход определен как условный.

Он уменьшает прибыль (убыток) до налогообложения при расчете показателя чистой прибыли. От суммы реального налогового расхода организации зависит величина, которая будет представлена акционерам для распределения между дивидендами и увеличением собственного капитала, а в конечном итоге от этого зависит уровень капитализации организации.

13.7.1. Постоянные разницы и постоянные налоговые активы и обязательства, их учет

Постоянные разницы — это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), но никогда не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли. Источником возникновения постоянных разниц является либо разная оценка хозяйственных операций, либо разный порядок признания доходов и расходов при исчислении прибыли в бухгалтерском учете и учете для целей налогообложения. Причины возникновения постоянных разниц приведены в ПБУ 18/02, причем перечень причин является открытым.

Постоянные разницы, которые приводят к увеличению налоговой базы по сравнению с данными бухгалтерского учета, рассматриваются как постоянные положительные разницы (ППР). ППР возникают в результате, в частности, превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусматриваются ограничения по расходам (это представительские расходы, расходы на отдельные виды рекламы, проценты по заемным средствам, расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, расходы по обязательным видам страхования и пр.); наличия расходов в бухгалтерском учете, полностью не учитываемых для целей налогообложения (расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров, добровольные взносы на содержание

общественных организаций; отрицательная разница от переоценки ценных бумаг и пр.) и других причин.

В бухгалтерском учете такие разницы нужно отражать обособленно, для чего рекомендуется открывать два субсчета к счетам учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная положительная разница на суммы учтенные и не учтенные при налогообложении. Например, нормируемые расходы (представительские, рекламные) отражаются двумя проводками: на одном субсчете — в пределах норм, на другом — сверхнормативные суммы.

При этом бухгалтерские записи будут выглядеть следующим образом:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы», субсчет «Расходы в пределах норм»	—	отражены расходы в пределах установленных норм
---	---	--

Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы», субсчет «Расходы сверх норм»	—	отражены расходы сверх установленных норм.
--	---	--

Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Таким образом, на субсчетах, на которых отражаются сверхнормативные и не учитываемые при налогообложении расходы, в течение отчетного периода собираются постоянные разницы.

Наличие постоянных разниц влечет за собой необходимость доначисления суммы налога на прибыль, исчисленного исходя из бухгалтерской прибыли. Если сумма, учтенная в бухгалтерском учете в составе расходов, для целей налогообложения расходом не признается, то это приводит к необходимости доначислить налог на

прибыль. Сумма доначисленного налога будет при этом называться постоянным налоговым обязательством.

Итак, в период возникновения постоянных положительных разниц организация должна признать постоянное налоговое обязательство.

Постоянное налоговое обязательство (ПНО) — это сумма налога, приводящая к увеличению платежей налога на прибыль в данном отчетном периоде, т. е. это налог на прибыль, который образуется по данным налогового учета, но отсутствует по данным бухгалтерского учета.

Величина постоянного налогового обязательства рассчитывается по формуле

$$ПНО = ППР \times C / 100,$$

где C — ставка налога на прибыль, действующая на отчетную дату в соответствии с законодательством РФ, %.

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	— отражена сумма постоянного налогового обязательства (в конце отчетного периода)
--	---

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»	
---	--

Соответственно, постоянные разницы, которые приводят к уменьшению налоговой базы по сравнению с данными бухгалтерского учета, будут представлять собой постоянные отрицательные разницы (ПОР). Постоянные отрицательные разницы могут возникать в том случае, когда какие-либо суммы, учтенные в бухгалтерском учете в составе доходов, для целей налогообложения доходами не признаются. Например, средства, безвозмездно полученные от материнской компании, в отдельных случаях не увеличивают налогооблагаемую прибыль, хотя учитываются как доход по счетам бухгалтерского учета. Постоянная отрицательная разница возникает в бухгалтерском учете в связи с уценкой объекта основных средств, когда расход в виде амортизационных отчислений будет выше в налоговом учете, чем в бухгалтерском.

Наличие постоянных отрицательных разниц приводит к необходимости уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленной исходя из величины бухгалтерской прибыли.

Сумма налога, уменьшающая налоговые платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде называется постоянным налоговым активом (ПНА). ПНА рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{ПНА} = \text{ПОР} \times \text{С} / 100.$$

Постоянные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль» — отражен постоянный налоговый актив

Кредит 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянный налоговый актив»

13.7.2. Вычитаемые временные разницы и отложенные налоговые активы, их учет

Вычитаемые временные разницы (ВВР) — это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую — в последующих.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;
- применения в случае продажи объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

- прочих аналогичных различий.

Таким образом, вычитаемая временная разница возникает в двух случаях:

- когда величина расхода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, превышает сумму расхода, подлежащую включению в состав расходов для целей налогообложения в этом отчетном периоде;

- когда величина дохода, отраженная в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, меньше суммы, подлежащей включению в состав доходов для целей налогообложения в данном отчетном периоде.

При этом предполагается, что в соответствии с правилами налогового учета эта разница будет учтена для целей налогообложения, но в более поздние периоды, что приведет к уменьшению суммы налога на прибыль в следующих периодах.

Временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета активов и обязательств, в оценке которых они возникли).

Вычитаемой временной разнице соответствует сумма отложенного налогового актива. Под **отложенным налоговым активом** (ОНА) понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Величина ОНА определяется как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату:

$$ОНА = ВВР \times C / 100,$$

где *ОНА* — отложенные налоговые активы;

ВВР — вычитаемые временные разницы;

C — ставка налога на прибыль, %.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах. Таким образом, вероятность, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах, является необходимым условием появления ОНА. В случае, когда такая уверенность отсутствует, возникающая разница признается постоянной разницей, что влечет признание постоянного налогового обязательства.

Для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов предназначен счет 09 «Отложенные налоговые активы». Счет 09 — активный. По дебету счета 09 отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По кредиту счета 09 отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода. Разница в оборотах за отчетный период принимается во внимание при исчислении величины текущего налога на прибыль.

Сальдо по счету 09 — всегда дебетовое, отражается в долгосрочных активах и показывает ту сумму, которая должна привести к уменьшению оттока денежных средств по налогу на прибыль, подлежащему уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Возникновение отложенных налоговых активов в отчетном периоде отражается записью:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»	— отражен отложенный налоговый актив
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»	

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль» — списан отложенный налоговый актив.

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы»

Если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, то уменьшение отложенных налоговых активов не производится. Сумма ОНА останется без изменения до возникновения в организации налогооблагаемой прибыли.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива (продажа, ликвидация и пр.), по которому он был начислен, списывается в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» следующей записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», — списан отложенный субсчет «Списанные отложенные налоговые активы» актив при выбытии объекта начисления.

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы»

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

13.7.3. Налогооблагаемые временные разницы и отложенные налоговые обязательства, их учет

Налогооблагаемые временные разницы — это доходы и расходы, которые увеличивают бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую — в последующих.

Налогооблагаемая временная разница возникает в следующих случаях:

- когда величина расхода, отраженного в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, меньше суммы расхода, подлежащей включению в состав расходов для целей налогообложения в этом отчетном периоде;

- когда величина дохода, отраженного в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, больше суммы, подлежащей включению в состав доходов для целей налогообложения в данном отчетном периоде.

Выявленные налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению суммы налога на прибыль в следующих отчетных периодах.

Налогооблагаемой временной разнице соответствует сумма отложенного налогового обязательства, которое отражается в бухгалтерском учете в качестве долгосрочных обязательств на отдельном синтетическом счете.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Под отложенным налоговым обязательством (ОНО) понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и рассчитывается по формуле

$$ОНО = НВР \times C / 100,$$

где *ОНО* — отложенное налоговое обязательство;

НВР — налогооблагаемая временная разница;

С — ставка налога на прибыль, %.

Для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых обязательств предназначен счет 77 «Отложенные налоговые обязательства». Счет 77 — пассивный. По кредиту счета отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По дебету счета отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств в счет начислений налога на прибыль отчетного периода. Разница в оборотах за отчетный период принимается во внимание при исчислении величины текущего налога на прибыль. Сальдо — всегда кредитовое, и оно показывает ту часть задолженности по налогу на прибыль, которая будет уплачена бюджету в последующие отчетные периоды.

Появление отложенных налоговых обязательств в отчетном периоде отражается записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»	—	отражено отложенное налоговое обязательство
--	---	---

Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства»

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства:

Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства»	—	списано отложенное налоговое обязательство
---	---	--

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»

При выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому было начислено отложенное налоговое обязательство, оно списывается в кредит счета 99 «Прибыли и убытки» записью:

Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства»	—	списано отложенное налоговое обязательство
---	---	--

Кредит 99 «Прибыли и убытки», при выбытии объекта соот-
субсчет «Списанные отложенные на- ветствующего актива или
логовые активы и обязательства» обязательства

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ве-
дется по видам активов или обязательств, в оценке которых возник-
ла налоговая временная разница.

13.7.4. Расчет текущего налога на прибыль

Условный расход (доход) по налогу на прибыль (УР/УД) — это
сумма налога, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли
(убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы
налогооблагаемой прибыли (убытка).

Условный расход (доход) рассчитывается по формулам

$$УР = C \times БП / 100;$$

$$УД = C \times БУ / 100,$$

где УР — условный расход;

С — ставка налога на прибыль, %;

БП — бухгалтерская прибыль отчетного периода;

УД — условный доход;

БУ — бухгалтерский убыток отчетного периода.

Сумма начисленного условного расхода за отчетный период от-
ражается в учете следующей записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	— отражена сумма ус- ловного расхода по налогу на прибыль
---	---

Кредит 68 «Расчеты по налогам
и сборам»

Сумма начисленного условного дохода за отчетный период от-
ражается в учете записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»	— отражена сумма ус- ловного дохода по налогу
---	--

Кредит 99 «Прибыли и убытки», на прибыль
субсчет «Условный доход по налогу
на прибыль

Текущий налог на прибыль — это налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Величина текущего налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, выявляется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль».

Текущий налог на прибыль (ТН) рассчитывается по следующей схеме:

$$ТН = НПу + ПНО - ПНА + ОНА_1 - ОНА_2 - ОНО_1 + ОНО_2,$$

где *НПу* — условный расход (доход) по налогу на прибыль;

ПНО — постоянные налоговые обязательства;

ПНА — постоянные налоговые активы;

ОНА₁ — отложенные налоговые активы, возникшие в текущем отчетном периоде;

ОНА₂ — отложенные налоговые активы, погашенные в текущем отчетном периоде;

ОНО₁ — отложенные налоговые обязательства, возникшие в текущем отчетном периоде;

ОНО₂ — отложенные налоговые обязательства, погашенные в текущем отчетном периоде.

При этом под отложенным налоговым активом и обязательством, участвующим в формировании текущего налога на прибыль, следует понимать разницу (сальдо) возникших и погашенных в текущем отчетном периоде налоговых активов и обязательств.

Чтобы убедиться в правильности расчета текущего налога, можно выполнить альтернативный расчет следующим образом:

$$ТН = C / 100 \times НП,$$

где *НП* — налогооблагаемая прибыль отчетного периода,

Таким образом, сумма текущего налога на прибыль, рассчитанная по данным бухгалтерского учета, должна совпадать с той суммой, которая определена в декларации по налогу на прибыль. В бухгалтерском учете на сумму текущего налога на прибыль по операциям отчетного периода запись не производится. Для отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете следует открыть отдельные субсчета к счету 99 — для учета условного налога на прибыль, а также постоянных налоговых обязательств. Текущий налог на прибыль не корреспондирует со счетом 99, а «собирается» на счете 68 следующими основными проводками:

Дебет 99 «Прибыли и убытки», — отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль
субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»

Дебет 99 «Прибыли и убытки», — отражена сумма начисленного постоянного налогового обязательства
субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль»

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив» — отражена сумма начисленного отложенного налогового актива

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Текущий налог на прибыль»

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Текущий налог на прибыль» — отражена сумма начисленного отложенного налогового обязательства.

Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства»

13.8. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Нераспределенной прибылью считается чистая прибыль, которая остается у организации в качестве внутреннего (собственного) источника финансирования долговременного характера.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли организации или непокрытого убытка предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет 84 — активно-пассивный, фондовый. По кредиту счета отражается сумма чистой прибыли, подлежащая распределению и остающаяся у организации в качестве нераспределенной, а также сумма покрытого убытка. По дебету счета накапливается сумма непокрытого убытка и списывается по назначению часть распределяемой прибыли.

Показатель чистой прибыли формируется на счете 99 «Прибыли и убытки» к концу отчетного года и представляет собой прибыль организации, оставшуюся после уплаты налога на прибыль и налоговых санкций. Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»	—	отнесена сумма чистой прибыли в состав прибыли к распределению отчетного года (оборотами за декабрь).
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»		

Сумма чистого убытка списывается записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	отнесена сумма чистого убытка от хозяйственной деятельности в состав непогашенных убытков отчетного года (оборотами за декабрь).
Кредит 99 «Прибыли и убытки»		

Распределение определенной суммы чистой прибыли (покрытия убытков) осуществляется на основании решения компетентного органа организации (общего собрания акционеров в акционерном

обществе или собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью). Распределение чистой прибыли может осуществляться по следующим направлениям: покрытие убытков прошлых лет; начисление дивидендов (доходов); отчисление в резервный капитал (фонд) организации; производственное развитие организации; иные цели (выплату вознаграждений, материальную помощь работникам, благотворительность и т. п.)

Прибыль отчетного периода, оставшаяся после налогообложения, прежде всего должна быть направлена на погашение убытков прошлых лет, если таковые имеются. Списание части чистой прибыли отчетного года на погашение убытков прошлых лет отражается в учете внутренней проводкой по счету 84:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	отражено погашение убытка прошлых лет
---	---	---------------------------------------

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Убыток прошлых лет»	
--	--

Если сумма прибыли достаточна, чтобы покрыть убытки прошлых лет, то сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли, если недостаточна – сумму непокрытых убытков.

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру акциям пропорционально долям акционеров в уставном капитале этой компании.

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается в учете следующими записями:

- если учредители (участники) организации являются ее работниками:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	начислены дивиденды по акциям и другие дохо-
---	---	--

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — дебетуется кредиторскому счету учредителям (участникам), являющимся работниками данной организации (записями декабря);

• если учредители (участники) являются сторонними лицами, не работающими в данной организации:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — начислены дивиденды по акциям и другие доходы

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» — дебетуется кредиторскому счету учредителям (участникам), не являющимся работниками данной организации.

Резервный фонд (капитал) организации предназначен при наличии решения учредителей для покрытия убытков, а также для погашения облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Он не может быть использован для иных целей. Размер фонда утверждается в уставе общества и должен быть не менее 5% уставного капитала компании. Резервный фонд акционерного общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений. Их размер предусматривается уставом общества и до достижения размера, установленного уставом общества, не может быть менее 5% от чистой прибыли (Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Сумма отчислений из чистой прибыли в резервный капитал отражается записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — направлена часть прибыли в резервный капитал

Кредит 82 «Резервный капитал» — по итогам утвержденной годовой отчетности.

Помимо выплаты дивидендов и формирования резервного капитала накопленная прибыль может быть направлена на увеличение уставного капитала. Это производится путем увеличения номинальной стоимости акций или долей:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	— на основании свидетельства о регистрации изменений в учредительных документах отражено увеличение уставного капитала за счет имущества организации (нераспределенной прибыли).
Кредит 80 «Уставный капитал»	

Акционерное общество может расходовать чистую прибыль также:

- на выплату вознаграждений (бонусов) менеджерам) организации по итогам работы за год;
- выплату материальной помощи работникам;
- благотворительные цели;
- организацию отдыха, культурных и спортивных мероприятий.

Любое решение о расходовании чистой прибыли принимается акционерами на общем собрании. В бухгалтерском учете осуществление каких-либо расходов за счет чистой прибыли отражается после утверждения решения собрания акционеров по дебету счета 84 и кредиту специально открытого субсчета к этому счету. При этом по счету 84 необходимо организовать аналитический учет таким образом, чтобы обеспечивалось формирование информации по направлениям использования средств.

Остающаяся после расходования на указанные цели прибыль не подлежит распределению и называется нераспределенной. Эта часть прибыли является источником средств финансирования капитальных вложений производственного назначения. И в дальнейшем записи по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» не производятся.

Как правило, сальдо по счету 84 может лишь возрастать, свидетельствуя о процессе самофинансирования организации и приросте ее имущества. К счету 84 целесообразно открывать следующие субсчета:

- «Прибыль, подлежащая распределению»;
- «Нераспределенная прибыль в обращении»;
- «Нераспределенная прибыль использованная».

При приобретении (строительстве) основных средств одновременно с записью постановки объекта основных средств на учет (де-

бет 01 «Основные средства», кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы») делается внутренняя запись по счету 84:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль в обращении»;

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Нераспределенная прибыль использованная»

Таким образом, на субсчете «Нераспределенная прибыль использованная» обобщается информация о том, какая сумма пошла на создание нового имущества.

Несмотря на то что прибыль организации, направленная на приобретение объектов основных средств, фактически будет израсходована, в пассиве баланса этот факт никак не отразится. Использование прибыли для целей развития организации не приводит к изменению структуры ее капитала.

Суммы нераспределенной прибыли прошлых лет, направленные на приобретение нового имущества организации, целесообразно отразить в бухгалтерском учете внутренними записями по счетам аналитического учета. Внутренние записи позволяют организации получить информацию об израсходованных суммах прибыли на приобретение объектов основных средств.

В целях действенного контроля за состоянием и использованием средств на финансирование капитальных вложений для аналитического учета на счете 84 к субсчетам целесообразно открывать следующие два счета аналитического учета:

- «Остаток нераспределенной прибыли прошлых лет»;
- «Нераспределенная прибыль прошлых лет, направленная на приобретение основных средств».

Если сальдо «Остаток нераспределенной прибыли прошлых лет» станет дебетовым, можно говорить о том, что организация использует в качестве источника финансирования капитальных вложений, направляемых на обеспечение производственного развития предприятия, оборотные средства.

При выявлении по итогам отчетного года убытка списание его с баланса отражается по кредиту счета 84 следующим образом:

а) в случае доведения величины уставного капитала до величины чистых активов организации (путем конвертации акций в акции меньшей номинальной стоимостью):

Дебет 80 «Уставный капитал» — погашена (списана)

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — сумма убытков от хозяйственной деятельности, сформировавшаяся на конец отчетного года при доведении уставного капитала до величины чистых активов;

б) при направлении на погашение убытка средств резервного капитала:

Дебет 82 «Резервный капитал» — погашена (списана)

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — сумма убытков от хозяйственной деятельности, сформировавшаяся на конец отчетного года при направлении на погашение убытка средств резервного капитала;

в) при использовании добавочного капитала (в части эмиссионного дохода) на покрытие убытка:

Дебет 83 «Добавочный капитал», субсчет «Эмиссионный доход» — списаны убытки отчетного года за счет средств эмиссионного дохода;

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

г) при погашении убытков простого товарищества за счет целевых взносов участников организации:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» — покрытие убытков простого товарищества.

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Общее собрание акционеров (участников) может принять решение не погашать убыток отчетного года, а оставить его на балансе организации.

13.9. Учет доходов будущих периодов

Доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, называются **доходами будущих периодов**.

Доходы будущих периодов учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов». Счет 98 — пассивный, бюджетно-распределительный. По кредиту счета учитываются все виды доходов, относящиеся к будущим периодам, а по дебету — их списание. Сальдо всегда кредитовое, показывает величину доходов, подлежащих списанию на соответствующие счета в последующие периоды, к которым эти доходы относятся. К счету 98 рекомендуется открывать субсчета:

98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы»;

98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей» и др.

На субсчете 98-1 учитываются такие виды доходов, как арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи, и отражаются следующими записями:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»	— на сумму поступивших доходов, относящихся к будущим отчетным периодам
--	---

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

Дебет 58 «Финансовые вложения»	— на сумму начисленных платежей, учтенных
--------------------------------	---

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

По мере наступления отчетного периода, к которому эти доходы относятся, суммы, учтенные по кредиту субсчета 98-1, списываются на счета финансовых результатов следующими записями:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

В организациях, основным видом деятельности которых является сдача активов в аренду, арендная плата включается в состав доходов от обычных видов деятельности и отражается в учете следующей записью:

как финансовые вложения

— на сумму начисленных платежей в счет доходов будущих периодов.

— на сумму доходов будущих периодов (например, полученные вперед платежи услуг связи, коммунальных услуг, по перевозке грузов и пассажиров и т. п.), признанных выручкой от продажи отчетного периода, к которому они относятся, в том числе признание доходов от лизинговой деятельности

— на сумму доходов будущих периодов (например, арендная плата), включенных в состав прочих доходов как прочие доходы¹.

¹ Если предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды не является предметом деятельности организации.

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

— отражена сумма дохода в виде арендной платы, относящаяся к наступившему отчетному периоду, но ранее учитываемая как доходы будущих периодов.

На субсчете 98-2 учитывается стоимость активов (основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей), полученных организацией безвозмездно. В хозяйственной деятельности организаций часто встречается ситуация, когда какое-либо имущество передается ими либо поступает к ним безвозмездно. Организация может получить имущество безвозмездно от лица, не являющегося ее участником, на основании договора дарения либо договора безвозмездного пользования. Наиболее существенная разница между правоотношениями, возникающими на основании вышеуказанных двух видов договоров, заключается в определении того, кто является собственником такого имущества. В первом случае право собственности переходит к получателю (одаряемому), во втором — остается за передающей стороной (ссудодателем).

Гражданское законодательство определяет для организаций ряд ограничений на заключение договора дарения. Так, дарение запрещено между коммерческими организациями.

Таким образом, сторонами договора дарения могут быть: коммерческая и некоммерческая организации; две некоммерческие организации; физическое лицо и коммерческая либо некоммерческая организация.

Кроме того, юридическое лицо, которому вещь принадлежит на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, вправе подарить ее с согласия собственника, если законом не предусмотрено иное.

Что касается договора безвозмездного пользования (договора ссуды), то по данному договору одна сторона (ссудодатель) передает вещь в безвозмездное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть вещь в том же состоянии, в ка-

ком она получила ее, с учетом нормального износа, или в состоянии, обусловленном договором.

Активы, полученные безвозмездно (в том числе по договору дарения), принимаются к учету по рыночной стоимости на дату принятия к учету, которая должна быть подтверждена документально или путем проведения экспертизы. При этом в учете делается запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	—	на рыночную стоимость безвозмездно полученных активов.
--	---	--

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»	
--	--

Поскольку эти активы учитываются в составе прочих доходов организации (ПБУ 9/99, п. 8), их списание в учете оформляется следующей записью:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления»	—	на сумму признанной в отчетном периоде величины доходов.
---	---	--

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»	
-------------------------------------	--

Порядок списания безвозмездных поступлений зависит от вида активов: основные средства и нематериальные активы списываются по мере начисления амортизационных отчислений (в размере начисленных сумм амортизационных отчислений); другие материальные ценности — по мере их списания на счета учета затрат на производство или расходов на продажу.

Таким образом, субсчет 98-2 предназначен для учета стоимости безвозмездно полученных активов до момента признания их в качестве доходов организации.

На субсчете 98-3 учитывается движение предстоящих поступлений задолженности по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. К ним относятся суммы недостатков ценностей, признанные виновными лицами или присужденные к взысканию судом.

Такие поступления отражаются в учете следующими записями:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Порядок взыскания с виновных лиц предъявленной к возмещению суммы недостачи определяется организацией самостоятельно с учетом требований трудового законодательства. Сумма недостачи может быть возмещена из заработной платы работника, внесена наличными в кассу организации или на расчетный счет. В учете составляются записи:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

— на сумму недостач ценностей, признанных виновными лицами или присужденных к взысканию судом

— на сумму стоимости материальных ценностей, отнесенной одновременно на виновное лицо.

— на сумму недостачи, удержанной из заработной платы виновного лица

— на сумму недостачи, внесенной в кассу или на расчетный счет.

По мере погашения задолженности по недостачам поступившие суммы учитываются в составе прочих доходов как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году (ПБУ 9/99, п. 8):

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» — признание в качестве доходов отчетного периода сумм доходов будущих периодов

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»

На субсчете 98-4 учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации. Эта разница возникает между стоимостью недостающих ценностей, отнесенных на субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», и их стоимостью, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», где они учитываются:

- по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям — их фактическая себестоимость;
- по недостающим ценностям или полностью испорченным основным средствам — их остаточная стоимость;
- по частично испорченным материальным ценностям сумма определившихся потерь.

Выявленная сумма разницы отражается в учете записью:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — отражена разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и числящейся в бухгалтерском учете организации стоимостью недостающих ценностей.

Кредит 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимости по недостачам ценностей»

По мере взыскания с виновных лиц стоимости недостающих ценностей сумма разницы списывается записью:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимости по недостаткам ценностей» — отражено уменьшение разницы между стоимостью недостающих ценностей и суммой, подлежащей взысканию с виновного лица.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Признание налоговых обязательств, связанных с получением доходов будущих периодов, отражается в учете записью:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов» — на сумму начисленных налогов и сборов, связанных с получением доходов будущих периодов.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Аналитический учет по счету 98 «Доходы будущих периодов» осуществляется в разрезе каждого субсчета:

98-1 — по каждому виду доходов;

98-2 — по каждому безвозмездному поступлению;

98-3 — по каждому виду недостач или виновному лицу;

98-4 — по видам недостающих ценностей или виновным лицам.

Тема 14

УЧЕТ КАПИТАЛА

Целью изучения рассматриваемой темы является уяснение особенностей формирования и бухгалтерского учета уставного, добавочного и резервного капиталов.

В результате изучения темы приобретаются навыки отражения в аналитическом и синтетическом учете операций: по созданию уставного капитала на момент его государственной регистрации, по его изменению по различным причинам; формированию и снижению величины добавочного капитала; формированию и использованию резервного капитала.

14.1. Формирование собственного капитала

Собственный капитал (капитал собственников организации) представляет собой вложения учредителей (участников) и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. Это стоимостная оценка совокупных прав собственников на долю в ее имуществе. Иначе, собственный капитал – часть стоимости активов организации, достоящая ее собственникам после удовлетворения требований третьих лиц. При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами и численно равна величине чистых активов.

В соответствии с ГК РФ все организации подразделяются на два вида:

- *коммерческие* (полные товарищества, товарищества на вере; общества с ограниченной ответственностью; общества с дополнительной ответственностью; акционерные общества; производственные кооперативы; государственные и муниципальные унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения; унитарные предприятия оперативного управления (или казенные предприятия));
- *некоммерческие* (потребительские кооперативы, общественные организации и объединения, религиозные организации и объединения, фонды, учреждения, ассоциации, союзы).

Особенности формирования и учета капитала в организациях во многом определяются их организационно-правовой формой. Разли-

чия между формами обуславливаются двумя моментами — вариантом объединения капитала участников и степенью ответственности каждого из участников (см. таблицу).

Общества с ограниченной ответственностью	Акционерные общества	Производственные кооперативы	Унитарные предприятия
Капитал разделен на доли	Капитал разделен на определенное число акций	Имущество, находящееся в собственности производственного кооператива, делится на паи его членов в соответствии с уставом кооператива	Правом собственности не наделено, имущество закрепляется в хозяйственном ведении или оперативном управлении
Уставный капитал составляется из стоимости долей, приобретенных его участниками	Уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами	Капитал создан при объединении членами (участниками) кооператива имущественных паевых взносов	—

Основные составляющие собственного капитала организации — уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль¹. Каждая составная часть собственного капитала является независимым объектом учета, вместе с тем все его части тесно взаимосвязаны.

14.2. Формирование и учет уставного капитала

С точки зрения бухгалтерского учета *уставный капитал* — это стоимостная оценка акций, долей, паевых взносов или иных форм вкладов учредителей (участников) организации.

¹ Вопросы, связанные с учетом нераспределенной прибыли, как составляющей части собственного капитала рассмотрены в разд. 13.8.

Для организаций различных организационно-правовых форм понятие «уставный капитал» означает:

- для обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ — «уставный капитал»;
- для товариществ — «складочный капитал»;
- для производственных кооперативов — «паевой» либо «неделимый фонд»;
- для унитарных предприятий — «уставный фонд».

Для целей бухгалтерского учета в организации, прошедшей государственную регистрацию, все указанные определения сводятся к понятию «уставный капитал».

С правовой точки зрения уставный капитал — это стоимостная оценка имущества организации, в пределах которой организация отвечает перед учредителями и кредиторами.

С экономической точки зрения уставный капитал — это минимальная сумма материальных и денежных ресурсов, необходимых для финансового и материального обеспечения первого производственного цикла. Иначе, это начальный капитал, необходимый для осуществления финансовой и хозяйственной деятельности в целях получения прибыли. Уставный капитал должен быть больше или равен потребности в основных средствах и нормируемых оборотных средствах.

При создании открытого акционерного общества размер уставного капитала должен быть не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, для закрытого акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью — не менее стократной суммы. При своем учреждении акционерное общество выпускает акции как для их размещения среди учредителей и работников организации, так и для дальнейшей перепродажи по более высокой цене. Уставный капитал акционерного общества состоит из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Таким образом, уставный капитал является имущественной основой деятельности организации, он определяет долю каждого участника в управлении предприятием и гарантирует интересы его кредиторов.

Покупатель должен оплатить приобретенные акции в течение срока, определенного в уставе общества, а при дополнительной

эмиссии — в течение срока, определенного в соответствии с решением об их размещении, но не позднее одного года с момента приобретения акций. К моменту регистрации организации оплата акций не требуется. Приобретение акций оформляется договором, в котором определены форма и порядок оплаты с указанием срока оплаты. При этом установлено, что не менее 50% акций, распределенных при учреждении акционерного общества, должны быть оплачены в течение трех месяцев с момента регистрации. Договор подписывается обеими сторонами — покупателем и продавцом.

Уставный (складочный) капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный (складочный) капитал отражаются в бухгалтерском учете отдельно.

Для учета зарегистрированного уставного капитала, его изменений и расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрена следующая система счетов:

80 «Уставный капитал»;

75 «Расчеты с учредителями»;

81 «Собственные акции (доли)».

Учет уставного капитала организуется на счете 80 «Уставный капитал». Счет 80 — пассивный, сальдо всегда кредитовое. По кредиту счета отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей) по номинальной стоимости учредителей (участников) организации. Кредитовый остаток этого счета показывает сумму зарегистрированного уставного капитала, оборот по кредиту отражает сумму его увеличения по законным основаниям, а оборот по дебету — уменьшение уставного капитала при выходе из состава организации ее участников (учредителей) и по другим причинам.

Любые изменения на счете 80 возможны только на основе изменения учредительных документов. Изменение размера уставного капитала организации всегда связано с переутверждением учредительных документов общим собранием учредителей и их перерегистрацией в соответствующих государственных органах.

В соответствии с ПБУ 3/2006 и ГК РФ, ст. 51, дата формирования уставного (складочного) капитала организации и образования

задолженности его собственников по вкладам в него — это дата приобретения статуса юридического лица. Юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации.

Операция по образованию уставного капитала на момент государственной регистрации организации отражается записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями»	—	отражена сумма зарегистрированного уставного капитала организации.
Кредит 80 «Уставный капитал»		

Учредители (участники) организации могут принять решение об увеличении уставного капитала.

Рассмотрим случаи, при которых уставный капитал организации может увеличиваться:

1. Привлечение дополнительных средств от участников (учредителей) или дополнительный прием участников (учредителей), а также дополнительная эмиссия акций или увеличение их номинала:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями»	—	привлечение дополнительных средств участников (учредителей);
Кредит 80 «Уставный капитал»		средства при дополнительном приеме участников;
		средства от дополнительной эмиссии акций;
		дополнительные средства от увеличения номинала акций (по решению общего собрания).

2. Направление на его увеличение чистой прибыли, добавочно-го капитала, а также конвертация облигаций в акции общества.

Уставный капитал от других структурных частей собственного капитала предприятия отличает то, что он должен быть распределен между его участниками (учредителями). Поэтому решение о его изменениях должно сопровождаться указанием о порядке их распределения между участниками.

В связи с таким персонифицированным характером счета 80 «Уставный капитал» все записи, связанные с изменением его вели-

чины, обязательно должны отражаться на дебете или кредите счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчета 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — направление на увеличение уставного капитала

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — чистой прибыли

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»

Дебет 83 «Добавочный капитал» — направление на увеличение уставного капитала

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — средств добавочного капитала

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» (70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») — направление на увеличение уставного капитала на численного учредителями дохода (дивидендов)

Кредит 80 «Уставный капитал»

Если уставный капитал увеличивается за счет имущества общества (добавочного капитала, чистой прибыли и др.), то сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капиталов. Таким образом, должно выполняться следующее правило:

$$ЧА \geq УК + РК,$$

где $ЧА$ — стоимость чистых активов общества;

$УК$ — уставный капитал;

$РК$ — резервный капитал.

При осуществлении конвертации выпущенных облигаций в акции организации учет ведется аналогично учету выпуска дополнительной эмиссии акций. При этом следует иметь в виду, что под облигациями, конвертируемыми в акции, понимаются облигации определенных серий, конвертируемые в дополнительные акции других серий. В учете следует выполнить следующие записи:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — отражено погашение облигаций, конвертируемых в акции организации

Кредит 75 «Расчеты с учредителями»

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» — отражено увеличение уставного капитала.

Кредит 80 «Уставный капитал»

3. Получение унитарными предприятиями дополнительных средств в виде дотации от государственных и муниципальных органов:

Дебет 51 «Расчетные счета» — получение дотаций от государственных и муниципальных органов.

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»

Уменьшение уставного капитала может быть проведено как по решению учредителей (участников), так и в соответствии с законодательством РФ.

Рассмотрим случаи, при которых уставный капитал организации может уменьшаться:

1. Выход участников (учредителей) из состава организации или выкупа акций акционерным обществом с их последующим аннулированием:

Дебет 80 «Уставный капитал»	—	уменьшение уставного капитала организации при условии внесения изменений в учредительные документы
Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»		

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	—	выход участников из состава организации с выдачей вкладов наличными
---	---	---

Кредит 50 «Касса»

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	—	отражение средств, возврат которых невозможен по различным причинам
---	---	---

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»	—	приняты к учету собственные акции по фактическим расходам, выкупленные у своих акционеров для их последующего аннулирования
Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»		

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	—	аннулирование выкупленных акций.
---	---	----------------------------------

Кредит 81 «Собственные акции (доли)»

2. Доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов, а также покрытие убытка за счет снижения размера вкладов (паев) участников или номинальной стоимости акций:

Дебет 80 «Уставный капитал» — доведение размера
Кредит 75 «Расчеты с учредите- уставного капитала до ве-
лями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам личины стоимости чистых
в уставный (складочный) капитал» активов, снижение размеров
вкладов или номинала
стоимости акций

Дебет 75 «Расчеты с учредите- — отражение разницы
лями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам между размером уставного
в уставный (складочный) капитал» капитала и величиной чис-
тых активов

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

3. Изъятие части уставного фонда унитарного предприятия:

Дебет 80 «Уставный капитал» — изъятие части устав-

Кредит 75 «Расчеты с учредите- ного фонда унитарного
лями», субсчет 1 «Расчеты по вкла- предприятия
дам в уставный (складочный) капи-
тал»

Дебет 75 «Расчеты с учредите-
лями», субсчет 1 «Расчеты по вкла-
дам в уставный (складочный) капи-
тал»

Кредит 51 «Расчетные счета»

В акционерном обществе счет 81 «Собственные акции (доли)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Счет 81 — активный, контрарный. По дебету счета отражается принятие к учету собственных возвращенных акций, выкупленных у своих акционеров (участников), по фактическим расходам; по кредиту — отражается продажа собственных акций, выкупленных у акционеров на вторичном фондовом рынке, или их аннулирование (по номинальной стоимости).

Акции, размещенные среди акционеров и составляющие уставный капитал акционерного общества, могут поступить в распоряжение эмитента в следующих случаях: покупатель не оплатил акции в установленный срок; эмитент приобрел акции для их погашения или

последующей перепродажи: акции выкупаются по требованию акционеров.

Рассмотрим эти случаи подробнее.

Возврат неоплаченных акций от акционеров в учете акционерного общества отражается записью:

Дебет 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции» — отражена номинальная стоимость возвращенных акций, не оплаченных акционером в установленный срок.

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Если в течение установленного срока покупатель оплатил акции только частично, они также поступают в распоряжение эмитента. Денежные средства, имущество, внесенное в оплату акций, акционеру не возвращаются и отражаются у акционерного общества в составе прочих доходов как невозвращенный долг учредителю:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — учтен в составе прочих доходов невозвращенный долг акционерам.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»

При выкупе акционерным или иными обществами у акционера принадлежащих ему акций в учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов учета денежных средств. Акции на счете 81 учитываются в течение года, в противном случае общество обязано принять решение об уменьшении уставного капитала.

Если организация перепродает собственные акции внешним инвесторам по цене, превышающей фактические затраты на выкуп, то разница между продажной стоимостью и затратами на выкуп акций относится на прочие доходы. В учете делают следующие записи:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.	— отражено поступление денежных средств за проданные собственные акции, выкупленные у акционеров
Кредит 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции, выкупленные у акционеров» одновременно:	
Дебет 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции, выкупленные у акционеров»	— отражена разница между фактическими затратами на выкуп и стоимостью, по которой указанные акции перепроданы.
Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»	
Возмещение убытков по операциям с акциями, продажная цена которых ниже фактических затрат на выкуп, отражается записями:	
Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	— продажа акций по цене ниже фактических затрат на выкуп
Кредит 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции, выкупленные у акционеров» одновременно:	
Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	— отражена разница (при цене ниже фактических затрат на выкуп).
Кредит 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции, выкупленные у акционеров»	
Выпущенные акции могут быть аннулированы. Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:	
Дебет 80 «Уставный капитал»	— аннулированы выкуп-

Кредит 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции, выкупленные у акционеров»

Дебет 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции, выкупленные у акционеров»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции, выкупленные у акционеров»

ленные акции по их номинальной стоимости

— списана разница при превышении номинальной стоимости над фактическими затратами на выкуп

— списана разница при превышении фактических затрат на выкуп над номинальной стоимостью.

Операции при размещении выкупленных собственных акций среди работников организации отражаются записями:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит 81 «Собственные акции (доли)», субсчет «Собственные акции»

Дебет 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

— отражена задолженность работников организации за продаваемые собственные акции, ранее выкупленные у акционеров

— оплата акций работниками организации наличными денежными средствами; удержано из средств на оплату труда на оплату акций.

14.3. Учет расчетов с учредителями

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации предназначен счет 75 «Расчеты с

учредителями». Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления. Счет 75 — активно-пассивный, счет расчетов. По дебету счета 75 принимается на учет сумма задолженности учредителей по оплате акций (долей), а также выплата начисленных сумм доходов. По кредиту счета 75 отражаются фактические вклады учредителей (участников) в уставный (складочный) капитал организации и начисленные суммы доходов от участия в организации. Сальдо по счету 75 в бухгалтерском балансе показывается развернуто.

К счету 75 «Расчеты с учредителями» рекомендуется открывать субсчета:

- 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»¹;
- 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в ее уставный (складочный) капитал.

При создании организации на дату ее государственной регистрации на величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах, делается запись:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	— отражена величина уставного (складочного) капитала на дату государственной регистрации организации.
Кредит 80 «Уставный капитал»	ции.

Вклады учредителей (участников) в уставный (складочный) капитал могут быть произведены как в денежной форме, так и в виде материальных и иных ценностей, имеющих денежную оценку.

При погашении задолженности учредителей (участников) в виде денежных средств в учете производится следующая запись:

¹ В унитарных предприятиях данный субсчет называется «Расчеты по выделенному имуществу».

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» — отражено фактическое внесение денежных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Если учредители вносят вклады в уставный капитал имуществом, то взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей оформляется записями:

Дебет 07 «Оборудование к установке» — принято на учет оборудование к установке, внесенное в качестве вклада в уставный (складочный) капитал

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — приняты на учет внеоборотные активы, внесенные в качестве вклада в уставный (складочный) капитал

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Дебет 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — приняты на учет материально-производственные запасы, внесенные в качестве вклада в уставный (складочный) капитал

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Дебет 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — приняты на учет товары и готовая продукция, внесенные в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

При имущественном вкладе в уставный капитал акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью для оценки вклада требуется привлечение независимого оценщика. При этом стоимость вклада каждого учредителя (участника) общества должна быть не ниже номинальной стоимости его акций (долей). Это означает, что стоимость вклада должна быть равна номинальной стоимости, но может быть и больше ее.

В том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится на счет 83 «Добавочный капитал»¹:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	— отражена разница между продажной и номинальной стоимостью акций (эмиссионный доход)
---	---

Кредит 83 «Добавочный капитал»

Разница между номинальной и фактической стоимостью взноса может возникнуть в результате изменения курса иностранной валюты, подлежащей внесению в качестве вклада в уставный капитал.

В соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал. Под курсовой разницей здесь понимается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах. В учете выполняются следующие записи:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	— отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала
---	---

¹ При учреждении общества.

Кредит 83 «Добавочный капитал»

Дебет 83 «Добавочный капитал» — отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Аналитический учет к счету 75, субсчету 1 организуется по каждому учредителю (участнику).

Расчеты с учредителями (участниками) организации по выплатам доходов (дивидендов) ведутся на субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

Начисление доходов от участия в организации отражается записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — начислены доходы (дивиденды) учредителям (участникам) организации

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»

При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — начислены доходы (дивиденды) учредителям (участникам) организации

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — работникам организации

Удержание налога на доходы от участия в организациях, производимое источником выплаты, отражается следующей записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» — начислен налог на доходы (дивиденды)

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

При уплате налога делается запись:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — перечислены денежные средства.

Кредит 51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»

Доходы учредителям могут выплачиваться как в денежной, так и в натуральной форме. Выплата начисленных сумм доходов *денежными средствами* отражается записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — выплачены доходы (дивиденды) учредителям (участникам) организации денежными средствами.

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»,
55 «Специальные счета в банках»

При выплате доходов от участия в организации *продукцией (работами, услугами)* этой организации, ценными бумагами и т. п. в бухгалтерском учете производятся записи по продаже соответствующих ценностей.

Исполнение обязательств перед участниками организации путем передачи имущества обуславливает формирование доходов от обычных видов деятельности или операционных доходов и отражается записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — погашена задолженность перед участниками путем выплаты доходов имуществом.

Кредит 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

Одновременно списывается балансовая стоимость переданного имущества (остаточная стоимость для амортизируемого имущества):

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»; 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — списана балансовая (остаточная) стоимость имущества.

Кредит 01 «Основные средства»,
04 «Нематериальные активы», 10
«Материалы», 41 «Товары», 43 «Го-
товая продукция» и др.

Операции по передаче имущества участникам в счет выплаты
доходов подлежат обложению НДС:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 3 — списана балансовая
«Налог на добавленную стоимость»; (остаточная) стоимость иму-
91 «Прочие доходы и расходы», суб- щества.
счет 2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам
и сборам»

Финансовый результат от передачи имущества участникам
формируется на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расхо-
ды» и оформляется записями:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 9 — отражена прибыль от
«Прибыль/убыток от продаж»; 91 передачи имущества участ-
«Прочие доходы и расходы», субсчет никам
9 «Сальдо прочих доходов и расхо-
дов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — отражен убыток от
передачи имущества участ-

Кредит 90 «Продажи», субсчет 9
«Прибыль/убыток от продаж»; 91
«Прочие доходы и расходы», субсчет
9 «Сальдо прочих доходов и расхо-
дов»

В акционерных обществах широко распространена практика
выплаты дивидендов путем выдачи акционерам дополнительно вы-
пущенных акций. Это возможно только в случае, если на общем со-
брании акционеров принято решение об увеличении уставного капи-
тала с соблюдением всех требований законодательства. Выплата ди-
видендов акциями новой эмиссии сопровождается записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 80 «Уставный капитал»

— отражена сумма выплаченных учредителям (участникам) дивидендов путем выдачи дополнительных акций.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями», субсчету 2 «Расчеты по выплате доходов» и счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» организуется по каждому участнику и их статусу (физические, юридические лица, резиденты, нерезиденты).

14.4. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал представляет собой часть собственного капитала организации, которая является общей собственностью всех учредителей (участников) организации. Добавочный капитал отражает приращение оценки вкладов учредителей в организацию и образуется в результате событий, не зависящих от воли учредителей, а именно переоценки внеоборотных активов, размещения акций выше номинала, изменения валютных курсов при формировании уставного капитала с использованием иностранной валюты.

Для учета добавочного капитала предназначен счет 83 «Добавочный капитал». Счет 83 — пассивный. По кредиту счета 83 обобщается информация о накоплении сумм добавочного капитала, по дебету счета 83 осуществляется снижение добавочного капитала. Сальдо всегда кредитовое, показывает величину добавочного капитала как части собственного капитала организации.

Аналитический учет по счету ведется по источникам его формирования и направлениям использования. Источники формирования:

- суммы дооценки внеоборотных активов;
- эмиссионный доход (сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций акционерного общества);
- курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями, в том числе по вкладам иностранной валюты в уставный (складочный) капитал организации;

- средства, ассигнованные из бюджета и использованные на финансирование долгосрочных вложений (у некоммерческих организаций);

- другие аналогичные суммы.

Рассмотрим записи в бухгалтерском учете при различных источниках формирования добавочного капитала.

1. В результате дооценки объектов внеоборотных активов величина добавочного капитала изменяется как в сторону увеличения, так и уменьшения. В учете увеличение стоимости основных средств отражается записями:

Дебет 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в матери- альные ценности», 04 «Нематери- альные активы»	— отражена сумма до- оценки объектов основных средств, нематериальных ак- тивов и доходных вложений в материальные ценности
---	---

Кредит 83 «Добавочный капи- тал»	по результатам переоценки.
-------------------------------------	----------------------------

При этом дооценка суммы амортизации объектов внеоборотных активов учитывается записью, уменьшающей величину добавочного капитала:

Дебет 83 «Добавочный капи- тал»	— отражена сумма пре- вышения амортизации дооце- ненных объектов над аморти-
------------------------------------	--

Кредит 02 «Амортизация ос- новных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»	зацией этих активов, учтен- ной на дату их переоценки.
---	---

Если дооценке подлежат основные средства, ранее уже подвергавшиеся уценке, и сумма дооценки больше, чем сумма уценки, то разница относится на добавочный капитал организации:

Дебет 01 «Основные средст- ва»	— отражена дооценка ос- новных средств сверх суммы
-----------------------------------	---

Кредит 83 «Добавочный ка- питал»	прежней уценки
-------------------------------------	----------------

Дебет 83 «Добавочный капи- тал»	— отражены амортизаци- онные отчисления с суммы
------------------------------------	--

Кредит 02 «Амортизация ос- новных средств»	дооценки сверх суммы преж- ней уценки.
---	---

Как указано в инструкции по применению Плана счетов, суммы, отнесенные в добавочный капитал, как правило, не списываются. Суммы добавочного капитала, образованные за счет дооценки, могут впоследствии списываться при уценке этих же активов либо их выбытии:

Дебет 83 «Добавочный капитал»	—	отражена уценка
Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»		первоначальной стоимости в пределах предыдущей дооценки

Дебет 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»	—	отражена уценка накопленной амортизации в пределах предыдущей дооценки
Кредит 83 «Добавочный капитал»		

Дебет 83 «Добавочный капитал»	—	с добавочного капитала списана сумма дооценки остаточной стоимости выбывшего внеоборотного актива.
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»		

2. Эмиссионный доход создается в акционерных обществах открытого типа и представляет собой сумму превышения продажной цены акций над номинальной в ходе проведения открытой подписки. При получении такого дохода в учете производится запись:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»	—	отражена разница между продажной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества, и их номинальной стоимостью.
Кредит 83 «Добавочный капитал»		

Эмиссионный доход, возникающий при формировании уставного капитала акционерных обществ, рассматривается только в качестве добавочного капитала, его нельзя направлять на нужды погашения.

3. Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на добавочный капитал. В данном случае под курсовой разницей понимается разница между

официальными курсами иностранной валюты, котируемыми Банком России, на дату ее фактического внесения в уставный капитал и на дату государственной регистрации учредительных документов. В современных условиях она бывает, как правило, положительной и поэтому рассматривается в качестве инфляционного источника, учитываемого в составе добавочного капитала.

В учете положительная курсовая разница, возникшая при внесении иностранной валюты в уставный капитал предприятия, отражается записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — отражена положительная курсовая разница, возникающая в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте, в части задолженности участников (учредителей) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации.

Кредит 83 «Добавочный капитал»

Если курсовая разница является отрицательной, делается обратная запись. Это возможно в том случае, когда на счете 83 имеется кредитовое сальдо, образованное не за счет переоценки активов и достаточное для погашения данной отрицательной курсовой разницы. В некоммерческих организациях структура добавочного капитала иная. Переоценку внеоборотных активов им производить не разрешается, эмиссионный доход также возникать не может. Однако могут иметь место курсовые разницы по расчетам с учредителями.

Ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые израсходованы предприятием на финансирование долгосрочных инвестиций, также присоединяются к добавочному капиталу. К добавочному капиталу относят и средства фонда финансовой взаимопомощи, созданного в установленном порядке. Поступившие средства зачисляются на специальный банковский счет, с которого производится их списание на покрытие расходов, осуществляемых в соответствии с инвестиционной программой предприятия. Далее израсходованная сумма ассигнований включается в состав добавочного капитала бухгалтерской записью:

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 83 «Добавочный капитал»

— отражено увеличение добавочного капитала за счет средств целевого финансирования, полученного в виде объектов внеоборотного характера (у некоммерческой организации).

Основанием для такой записи является факт использования бюджетных средств по целевому назначению.

Суммы, отнесенные в кредит счета 83, как правило, не списываются. Вместе с тем величина добавочного капитала может быть снижена организацией на следующие нужды:

а) в связи с уменьшением первоначальной стоимости основных средств на дату переоценки до восстановительной стоимости (на сумму уценки):

Дебет 83 «Добавочный капитал»

— списана сумма уценки, равная сумме дооценки, проведенной в предыдущие периоды

Кредит 01 «Основные средства»

Одновременно делается запись на увеличение добавочного капитала:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

— отражено уменьшение суммы амортизационных отчислений от суммы уценки, равной сумме дооценки, проведенной в предыдущие годы;

Кредит 83 «Добавочный капитал»

б) на увеличение уставного капитала (в коммерческих организациях средства добавочного капитала, не связанного с переоценкой активов, по решению учредителей могут быть распределены между ними или использованы на увеличение уставного капитала):

Дебет 83 «Добавочный капитал»

— средства добавочного капитала направлены на увеличение уставного капитала (запись производится после регистрации изменений в учредительных документах)

Кредит 80 «Уставный капитал»

Дебет 83 «Добавочный капитал» — средства добавочного капитала распределены между учредителями

Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» — удержан налог (на прибыль организации или на доходы физических лиц) у источника выплаты доходов;

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

в) при выбытии основных средств, ранее подвергавшихся переоценке, сумма дооценки переносится на нераспределенную прибыль:

Дебет 83 «Добавочный капитал» — списана сумма дооценки при выбытии основных средств;

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

г) на покрытие убытков общества (в части эмиссионного дохода):

Дебет 83 «Добавочный капитал», субсчет «Эмиссионный доход» — направлена на покрытие убытка часть добавочного капитала, сформированная за счет эмиссионного дохода (ввиду недостаточности иных источников)

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Добавочный капитал, сформированный за счет сумм прироста стоимости имущества при переоценке и других причин, для покрытия убытка использоваться не может.

14.5. Учет резервного капитала

Резервный капитал представляет собой страховой капитал организации, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности, погашения облигаций общества и выкупа собственных акций.

Образование резервного капитала может носить обязательный характер. В настоящее время в соответствии с законодательством РФ, определяющим порядок деятельности акционерных обществ¹, они должны формировать резервный капитал в обязательном порядке. Размер обязательного резервного капитала составляет 5% от величины размера уставного капитала. По своему усмотрению его могут создавать и организации других форм собственности, если это предусмотрено их учредительными документами либо учетной политикой.

Источником формирования резервного капитала для предприятий всех организационно-правовых форм выступает только чистая прибыль организации. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом организации, и для акционерных обществ не может быть менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества. Пополнение резервного капитала должно быть возобновлено, если какая-либо его часть будет использована.

Для учета средств резервного капитала открывается счет 82 «Резервный капитал». Счет 82 — пассивный. По кредиту счета 82 формируется информация о создании резервного капитала, по дебету — о снижении величины резервного капитала. Сальдо всегда кредитовое, показывает величину резервного капитала как части собственного капитала организации.

Если в организации предусмотрено формирование нескольких видов резервных фондов, к счету 82 «Резервный капитал» следует открыть соответствующие субсчета. Построение аналитического учета должно позволять отразить в отчетности резервы, образованные в соответствии с законом и с учредительными документами, обособленно.

Образование резервного капитала за счет средств чистой прибыли отражается в учете записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	—	произведены отчисления в резервный капитал
Кредит 82 «Резервный капитал»		из чистой прибыли.

¹ Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Использование резервного капитала возможно только на покрытие убытков от хозяйственной деятельности; на погашение выпущенных облигаций по краткосрочным и долгосрочным займам в случае отсутствия других средств; выкуп собственных акций в случае отсутствия иных средств. Для иных целей резервный капитал не может быть использован.

Снижение величины резервного капитала в связи с покрытием убытков от хозяйственной деятельности как отчетного года, так и прошлых лет отражается записью:

Дебет 82 «Резервный капитал»	— средства резервного
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	капитала направлены на погашение непокрытого убытка.

Долгосрочные и краткосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» обособленно от займов, не обеспеченных этими ценными бумагами.

При погашении облигаций организации по краткосрочным и долгосрочным займам в учете делаются записи:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	— погашены выпущенные облигации по истечении срока обращения облигаций
---	--

Кредит 51 «Расчетные счета»
одновременно:

Дебет 82 «Резервный капитал»	— снижена величина
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	резервного капитала на сумму денежных средств, направленную на погашение облигаций организации.

Аналогично отражается в учете снижение величины резервного капитала при выкупе собственных акций организации при недостатке других источников.

Тема 15

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

В теме изложены общие положения по формированию, раскрытию и изменению учетной политики организации; рассмотрены элементы учетной политики, ее структура, организационно-технические и методические аспекты.

В результате изучения данной темы приобретаются навыки подготовительной работы, непосредственно предшествующей формированию учетной политики, и построения учетной политики в организации в соответствии с действующей нормативной документацией.

15.1. Общие положения по формированию учетной политики

Организации самостоятельно формируют учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. Правила формирования учетной политики, т. е. выбор и разработка учетной политики организации (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений) установлены в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации. Перечень способов ведения бухгалтерского учета является закрытым.

Учетная политика организации формируется как главным бухгалтером, так и иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета организации, и утверждается приказом руководителем организации. Утверждать

учетную политику следует путем издания отдельного приказа по организации, а участвовать в процессе создания учетной политики могут и должны все заинтересованные структурные подразделения (специалисты) организации в пределах своей компетенции. При необходимости к разработке учетной политики могут быть привлечены также внешние консультанты, например, для обоснования и оптимизации способов ведения учета, для выбора наиболее соответствующего из возможных вариантов организации учета на основе анализа нормативной базы и особенностей бизнеса организации.

Форма учетной политики нормативно не регламентирована. Поэтому сформированная учетная политика может быть изложена непосредственно в приказе. В этом случае она будет иметь исключительно текстовый формат с выделением отдельных пунктов. Более удобна *табличная форма* построения учетной политики. При этом утверждаемая приказом учетная политика является самостоятельным законченным документом (например, положением), имеющим собственную логическую структуру и форму, соответствующую целям ее создания, и становится приложением к соответствующему приказу. Табличная форма построения учетной политики делает этот документ более структурированным, с наглядными ссылками на нормативные документы, являющиеся обоснованием (основанием) для выбранного организацией способа ведения бухгалтерского учета. Утвержденная учетная политика может иметь приложения: дополнительно разработанные в организации формы первичных учетных документов, детальные методики разработанных способов ведения учета и др.

При формировании учетной политики предполагается, что:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (*допущение имущественной обособленности*);

- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (*допущение непрерывности деятельности*);

- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (*допущение последовательности применения учетной политики*);

- факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (*допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности*).

Учетная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (*требование полноты*);

- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (*требование своевременности*);

- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (*требование осмотрительности*);

- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (*требование приоритета содержания перед формой*);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (*требование непротиворечивости*);

- рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (*требование рациональности*).

При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством РФ и (или) нормативными (правовыми) актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица. Избранную учетную политику должна оформлять не только каждая вновь созданная организация, но и организация, возникшая в результате реорганизации. Уклонение организации от обязанностей по формированию учетной политики может быть квалифицировано налоговым органом как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, выражающееся в данном случае в отсутствии методологии (способов ведения бухгалтерского и налогового учета) и, как следствие, в неправильном отражении хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и отчетности.

Непосредственно процессу формирования учетной политики должен предшествовать анализ действующего законодательства. В результате проведенного анализа следует определить круг вопросов, которые организация предполагает рассмотреть в учетной политике.

Сначала целесообразно выделить те направления, разделы и объекты учета, которые непосредственно связаны с деятельностью организации. Следующим шагом в процессе подготовки к выработке учетной политики должен стать анализ действующего законодательства и нормативной базы, регулирующей выбранные на предыдущем этапе направления, разделы и объекты учета.

Нормативные документы по бухгалтерскому учету содержат нормы, однозначно устанавливающие порядок ведения учета, — обязательные для применения всеми хозяйствующими субъектами, и нормы, которые предусматривают несколько возможных вариан-

тов, — по ним организации предоставляется право самостоятельного выбора наиболее оптимального способа. Поэтому в учетной политике нет необходимости повторять однозначные, установленные на уровне нормативных документов правила, но следует обязательно указать, какой способ выбрала организация из имеющихся вариантов.

В результате проведенной подготовительной работы должен быть сформирован полный перечень вопросов, которые непосредственно связаны с деятельностью данной организации и которые она намерена отразить в своей учетной политике. Эти вопросы для оптимизации принятия решения целесообразно подразделить на две группы, требующие:

- выбора из нормативно установленных вариантов;
- самостоятельной разработки собственного варианта решения.

Для принятия решения по указанным вопросам необходимо проработать все возможные варианты. Несмотря на то что формированием учетной политики занимается главный бухгалтер, при выборе того или иного способа учета нельзя исходить только из предпочтений с точки зрения работы бухгалтерии. Учетная политика касается деятельности всех структурных подразделений организации, поэтому при ее формировании необходимо учитывать мнение специалистов производственных, планово-экономических, финансовых и иных заинтересованных служб. Выбранная организацией учетная политика должна соответствовать стратегическим целям, которые преследует организация в своем развитии, и принимать во внимание, на какой стадии развития бизнеса она находится (расширение производства, выход на новые рынки сбыта, разработки новой продукции или технологии и т. п.).

Например, при выборе способа оценки активов при выбытии целесообразно провести предварительный *расчет экономических и финансовых последствий применения разных способов*. На отдельных этапах развития бизнеса, применительно к разным категориям имущества и в зависимости от общей экономической ситуации организации могут быть выгодны разные способы такой оценки.

По результатам предварительных экономических расчетов и экспертных оценок организация должна *принять решение, утвердив*

один из предлагаемых способов ведения учета. Это решение должно быть согласовано со всеми заинтересованными службами до его окончательного утверждения.

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год. Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не

менее 5%. Следует отметить, что данный показатель является рекомендательным; уровень существенности может определяться организацией самостоятельно, но он должен быть обязательно указан в учетной политике организации.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется соответствующей документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловлено причиной такого изменения. Таким образом, предусмотрена возможность изменения учетной политики в течение отчетного года.

Изменения учетной политики сообщаются в налоговый орган вместе с представлением годового отчета.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, финансовые результаты деятельности организации и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Если изменения учетной политики вызваны изменением законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгал-

терскому учету, то последствия их отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством РФ и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

Если нормативной документацией не установлен порядок отражения таких последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ретроспективным подходом. Последствия изменения учетной политики, вызванного иными причинами, также отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно. Исключение из этого правила сделана лишь для случаев, когда оценка таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При соблюдении указанного требования отражения последствий изменения учетной политики следует исходить из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному. Корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся после введения измененного способа, т. е. перспективно.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, финансовые результаты деятельности организации и (или) движение денежных средств подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна как минимум включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в

денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

15.2. Организационно-технические аспекты учетной политики

В организационно-техническом разделе учетной политики определяют:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технологию обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Порядок проведения инвентаризации должен определять перечень имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации, даты и сроки проведения плановых инвентаризаций.

Порядок и сроки определяются руководителем организации за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Порядок организации ведения бухгалтерского учета должен устанавливать способ его ведения и степень централизации (при наличии в организации филиалов), структуру бухгалтерии.

Как известно, к способам организации бухгалтерского учета относятся: учреждения бухгалтерской службы, возглавляемой главным бухгалтером; введение в штат должности главного бухгалтера; передача на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; ведение бухгалтерского учета руководителем организации.

В учетной политике организации должны быть представлены формы бухгалтерской отчетности, которые будут составляться ею в текущем году. Организация вправе принять решение о представлении бухгалтерской отчетности по формам, рекомендуемым Минфином РФ, если показатели приведенные в этих образцах форм, позволяют соблюдать требования к бухгалтерской отчетности, изложенные в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 и иных положениях по бухгалтерскому учету.

Технология обработки учетной информации прямо зависит от степени автоматизации учетных процессов. В приложение целесообразно вынести общий перечень и формы составляемых бухгалтерских регистров и инструкции по их заполнению.

Внутренний контроль, как правило, осуществляется в организациях силами контрольно-ревизионной комиссии или подразделениями внутреннего аудита, деятельность которых регламентируется соответствующим положением.

Организация самостоятельно разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля исходя из особенностей функционирования и требований управления производством и продажей товаров (работ, услуг).

Поскольку документооборот и рабочий план счетов представляют собой довольно объемные документы, их следует включить в приложение к учетной политике. Также в составе приложений следует привести применяемые в организации (разработанные ею в порядке дополнения атрибутов типовых форм или полностью) формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы; формы внутренней бухгалтерской отчетности (в первую очередь это актуально для организаций, имеющих сложную внут-

ренную структуру и разветвленную сеть филиалов), а также формы внешней бухгалтерской отчетности, разработанные на основе образцов, рекомендованных Минфином России (табл. 15.1).

Таблица 15.1

Элемент/способ ведения учета	Вариант учета	Основание
Осуществление бухгалтерского учета в организации	Бухгалтерской службой как структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером; бухгалтером; на договорных началах централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом; лично руководителем организации	П. 2 ст. 6 Закона “О бухгалтерском учете”; п. 7 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации
Форма бухгалтерского учета	Журнально-ордерная; мемориально-ордерная; журнал-главная; автоматизированная с применением ЭВМ; упрощенная; другие формы	
Организация документооборота	В соответствии с утвержденным графиком	
Способы оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций	В рублях и копейках; в рублях, с отнесением возникающих разниц на финансовые результаты	
Формы бухгалтерской отчетности	Организация разрабатывает самостоятельно на основе рекомендуемых типовых форм; использует типовые рекомендательные формы	

15.3. Методические аспекты учетной политики

При формировании учетной политики по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета компания обязана выбрать один из нескольких способов, допускаемых законодательством РФ и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерско-

му учету. Если нормативные правовые акты не допускают вариантности отражения в бухгалтерском учете тех или иных операций, дублировать в учетной политике правовые нормы не следует.

Если конкретные способы отражения операции прямо не установлены, то организация имеет право самостоятельно разрабатывать свой способ, основываясь на иных Положениях по бухгалтерскому учету, описывающих аналогичную операцию. Можно использовать также положения МСФО. Например, тестирование нематериальных активов на обесценение можно проводить в порядке, который предусмотрен МСФО 36 «Обесценение активов» (IAS 36/ Impairment of assets).

Поскольку учетная политика конкретизирует способы учета и оценки практически всех активов и обязательств организации, целесообразно сформулировать их *по какому-либо признаку*, например:

- в последовательности нумерации счетов бухгалтерского учета (основные средства (счет 01) и их амортизация (счет 02), доходные вложения в материальные ценности (счет 03), нематериальные активы (счет 04) и их амортизация (счет 05), расходы на НИОКР (счет 08) и т. д.);

- в последовательности отражения показателей в составе бухгалтерского баланса по статьям (по мере повышения ликвидности — нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения и т. д.);

- в последовательности их возникновения в процессе жизнедеятельности организации (капитальные вложения, основные средства, нематериальные активы, результаты НИОКР и т. д.), а также в любом другом порядке, удобном для организации.

К способам ведения бухгалтерского учета (табл. 15.2), принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относят способы:

- амортизации основных средств, нематериальных и иных активов;

- оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;

- признания выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг;

- другие способы, отвечающие требованию существенности для заинтересованных пользователей.

Таблица 15.2

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
1	Способ оценки НМА, приобретаемых не на денежные средства	По стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией По цене, по которой в сравнительных обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты НМА	П. 14 ПБУ 14/2007
2	Срок полезного использования НМА	Срок действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и период контроля над активом Ожидаемый срок использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации)	П. 26 ПБУ 14/2007
3	Способ начисления амортизации по НМА	Линейный Уменьшаемого остатка Списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	П. 28 ПБУ 14/2007
4	Коэффициент ускоренной амортизации при способе уменьшаемого остатка	Размер коэффициента (не выше 3)	П. 29 ПБУ 14/2007

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
5	Переоценка НМА	Не производится Производится	П. 17 ПБУ 14/2007
6	Тестирование на обесценение НМА в порядке, определенном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	Не производится Производится	П. 22 ПБУ 14/2007
7	Способ оценки ОС, приобретаемых не на денежные средства	По стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией По цене, по которой в сравнительных обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты ОС	П. 11 ПБУ 6/01
8	Срок полезного использования объектов ОС	Устанавливается с учетом классификации ОС (определить, как устанавливается срок в пределах «вилки» по каждой группе ОС) Определяется организацией самостоятельно без учета классификации	ПБУ 6/01, п. 1 постановления Правительства РФ от 01.01.02 № 1
9	Начисление амортизации основных средств	Линейный способ Способ уменьшаемого остатка Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	П. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
10	Установление стоимостного лимита отнесения актива к основным средствам или материально-производственным запасам	Не более 20 000 руб. за единицу Другой лимит	П. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
11	Списание стоимости основных средств, не превышающей установленного лимита за единицу	Путем начисления амортизации Путем единовременного списания на затраты по мере отпуска в производство или эксплуатацию в качестве материалов	
12	Порядок списания затрат по ремонту основных средств	По фактическим затратам на счета учета затрат Создание резерва (ремонтного фонда) Использование счета 97 «Расходы будущих периодов»	П. 67, 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н)
13	Переоценка основных средств	Проводится на начало отчетного года Не проводится	П. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
14	Коэффициент ускоренной амортизации при способе уменьшаемого остатка	Размер коэффициента (не выше 3)	П. 19 ПБУ 6/01

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
15	Порядок учета приобретаемых материалов на счете 10	По фактической себестоимости (без применения счетов 15 и 16) По учетной цене С применением счетов 15 и 16	П. 62, 80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (приказ Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н)
16	Определение учетной цены МПЗ	Плановая себестоимость (планово-расчетные цены) Договорные цены Фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (квартала, года) Средняя цена группы	П. 80 и 166 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов
17	Порядок списания отклонений и транспортно-заготовительных расходов	Метод среднего процента Упрощенные методы	П. 87 и 88 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов
18	Метод выявления отклонений от норм расхода материалов	Документирования отклонений Учета партионного раскроя материалов Инвентарный	П. 102 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов
19	Способ оценки МПЗ по каждому виду или группе запасов при отпуске их в производство и ином выбытии	По себестоимости каждой единицы По средней себестоимости По способу ФИФО При использовании последних двух способов возможны варианты расчета: – взвешенная оценка (сходя из ежемесячной фактической себестоимости); – скользящая оценка (путем определения фактической себестоимости материала в момент отпуска)	П.16 ПБУ 5/01, п. 78 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
20	Учет выпуска продукции (работ, услуг)	С использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» Без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н),
21	Оценка готовой продукции	По полной фактической производственной себестоимости (расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счета 20 «Основное производство», счет 40 не используется) По неполной фактической производственной себестоимости (счет 40 не используется) По полной плановой (нормативной) производственной себестоимости (расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счета 20 «Основное производство», используется счет 40) По неполной плановой (нормативной) производственной себестоимости (расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счета 90 «Продажи», используется счет 40)	П. 204–207 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов и п. 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н)

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и веде- ния бухгалтерского учета	Обоснование
22	Оценка отгружен- ной продукции (списанных работ, оказанных услуг)	По фактической произ- водственной себестои- мости По нормативной произ- водственной себестои- мости	П. 61 Положения по ве- дению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
23	Оценка приобре- таемых товаров в розничных торго- вых организациях	По продажной стоимо- сти с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 «Торговая на- ценка» По фактической себе- стоимости приобрете- ния (без применения счета 40)	П. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально- производственных запа- сов»
24	Вариант сводного учета затрат на производство	На счетах 20-29 На счетах 20-39	Разд. III «Затраты на производство» инструк- ции по применению Плана счетов
25	Выбор способа оценки незавер- шенного производ- ства	По нормативной (пла- новой) производствен- ной себестоимости По прямым статьям затрат По стоимости сырья, материалов и полуфаб- рикатов	П. 64 Положения по ве- дению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
26	Распределение косвенных общехо- зяйствен- ных и обще- производственных расходов по видам деятельности и/или видам выпускае- мой продукции (работ, услуг)	Пропорционально пря- мым материальным затратам Пропорционально сум- ме прямых затрат Пропорционально зара- ботной плате основных производственных ра- бочих Другие способы	Инструкция по приме- нению Плана счетов, пояс- нения к счетам 20 «Ос- новное производство», 25 «Общепроизводст- венные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и веде- ния бухгалтерского учета	Обоснование
27	Списание управ- ленческих расхо- дов	В дебет счета 20 про- порционально установ- ленной базе Полностью в дебет сче- та 90	П. 9 ПБУ 10/99

Продолжение табл. 15.2

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
28	Списание расходов на продажу	Прямое списание на себе- стоимость проданной про- дукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде Распределение между проданной и непроданной продукцией (товаров, ра- бот, услуг)	П. 9 ПБУ 10/99 «Рас- ходы организации»
29	Списание расходов будущих периодов	Метод равномерного спи- сания Списание пропорциональ- но объему продукции Другие методы списания	П. 65 Положения по ведению бухгалтер- ского учета и бухгал- терской отчетности в РФ
30	Создание резервов по сомнительным долгам, резервов предстоящих рас- ходов и других	Создаются Не создаются	П. 70, 72 Положения по ведению бухгал- терского учета и бух- галтерской отчетно- сти в РФ
31	Единица учета фи- нансовых вложений	Серия Партия Однородная совокупность	П. 5 ПБУ 19/02
32	Признание иных затрат по приобре- тению помимо кон- трактной цены в случае несущест- венности сумм	В составе: - фактической цены; - прочих расходов	П. 11 ПБУ 19/02

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
33	Оценка некотируемых финансовых вложений при их выбытии	По первоначальной стоимости каждой единицы По средней первоначальной стоимости По способу ФИФО. При использовании двух последних способов возможны два варианта: взвешенная оценка и скользящая оценка	П. 26 ПБУ 19/02

Продолжение табл. 15.2

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
34	Периодичность переоценки котируемых вложений по текущей рыночной цене	Ежемесячно Ежеквартально	П. 20 ПБУ 19/02
35	Некотируемые долговые ценные бумаги	Не переоцениваются Разница между первоначальной и номинальной их стоимостью в течение срока их обращения равномерно включается в состав прочих доходов или расходов	П. 22 ПБУ 19/02
36	Расчет оценки долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости	Составляется Не составляется	П. 23 ПБУ 19/02
37	Принцип признания поступлений исходя из характера деятельности организации, вида доходов и условий их получения	Доходами от обычных видов деятельности Прочими доходами	П. 4, 5 ПБУ 9/99

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
38	Определение дохода по работам долгосрочного характера	По завершении всех этапов работ По мере готовности работы, услуги, продукции, сдачи заказчику каждого этапа работ (используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»)	П. 13 ПБУ 9/99
39	Признание доходами от обычных видов деятельности или прочими доходами	От сдачи имущества в аренду Лицензионных платежей и роялти От участия в уставных капиталах	П. 5, 7 ПБУ 9/99

Окончание табл. 15.2

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
40	Метод включения дополнительных расходов по займам и кредитам	Единовременное отнесение в состав прочих расходов; Предварительный учет в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным отнесением на прочие расходы в течение срока договора	П. 8 ПБУ 15/2008
41	Отражение процентов, дисконта по выданным векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам в составе расходов	Прочих Будущих периодов с последующим равномерным включением в состав прочих расходов	П. 15, 16 ПБУ 15/2008
42	Способ списания расходов по НИОКР, давшим положительный результат	Линейный Пропорционально объему продукции (работ, услуг)	П. 11 ПБУ 17/02
43	Срок применения результатов НИОКР	Ожидаемый срок использования, но не более 5 лет	П. 11 ПБУ 17/02

№ п/п	Объект учетной политики	Способы (варианты) ор- ганизации и ведения бух- галтерского учета	Обоснование
44	Применение ПБУ 18/02 субъектами малого предпринимательства	Применяется Не применяется	П. 2 ПБУ 18/02
45	Учет постоянных и временных разниц	На основании первичных документов непосредственно на счетах бухгалтерского учета В ином порядке, определяемом организацией самостоятельно	П. 3 ПБУ 18/02
46	Определение величины текущего налога на прибыль	Непосредственно на счетах бухгалтерского учета По данным налоговой декларации	П. 22 ПБУ 18/02

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Трудовой кодекс РФ.
4. Федеральный закон от 27 июля 2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации».
5. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».
6. Федеральный закон РФ от 26 декабря 1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
7. Постановление Государственного комитета по статистике РФ от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».
8. Постановление Государственного комитета РФ по статистике от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».
9. Положение «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (утв. ЦБ РФ от 3 октября 2002 г. № 2-П).
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению (утв. приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н).
11. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Министерства финансов РФ от 30 декабря 1993 г. № 160).
12. Приложение 1 к приказу Министерства финансов РФ от 17 февраля 1997 г. № 15 «Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (утв. приказом Министерства финансов РФ от 17 февраля 1997 г. № 15).
13. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ (утв. приказом Министерства финансов РФ № 10 н и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг № 03-6/пз от 29 января 2003 г.)
14. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н).

15. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н).

16. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Министерства финансов РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н).

17. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49).

18. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (утв. решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. № 40).

19. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Вузовский учебник, 2009.

20. Гетьман В. Г. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2009.

21. Гетьман В. Г., Терехова В. А. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. — М.: «Дашков и К°», 2009.

22. Камышанов П. И. Бухгалтерская финансовая отчетность: составление и анализ. — 8-е изд., испр. — М.: Омега-Л, 2009.

23. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник. — М.: «Дашков и К°», 2009.

24. Керимов В. Э. Бухгалтерский учет: Учебник. — 2-е изд. — М.: «Дашков и К°», 2009.

25. Керимов В. Э. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. — 3-е изд. — М.: «Дашков и К°», 2009.

26. Новодворский В. Д. Бухгалтерская финансовая отчетность: Учебник. — 2-е изд., исправл. — М.: Омега-Л, 2010.

27. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский учет: Учебник. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: КноРус, 2010.

Положения по бухгалтерскому учету

Номер ПБУ	Название ПБУ	Номер приказа Минфина РФ	Дата приказа Минфина РФ	Соответствие МСФО
1/2008	Учетная политика организации	106н	6.10.2008 в ред. 11.03.2009	МСФО 1
2/2008	Учет договоров строительного подряда	116н	24.10.2008 в ред. 23.04.2009	МСФО 11
3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	154н	27.11.2006 в ред. 25.12.2007	МСФО 21
4/99	Бухгалтерская отчетность организации	43н	06.07.1999 в ред. 18.09.2006	МСФО 1
5/01	Учет материально-производственных запасов	44н	09.06.2001 в ред. 26.03.2007	МСФО 2
6/01	Учет основных средств	26н	30.03.2001 в ред. 27.11.2006	МСФО 16
7/98	События после отчетной даты	56н	25.11.1998 в ред. 20.12.2007	МСФО 10
8/01	Условные факты хозяйственной деятельности	96н	28.11.2001 в ред. 20.12.2007	МСФО 10
9/99	Доходы организации	32н	06.05.1999 в ред. 27.11.2006.	-
10/99	Расходы организации	33н	06.05.1999 в ред. 27.11.2006	-
11/2008	Информация о связанных сторонах	48н	29.04.2008	МСФО 28
12/2000	Информация по сегментам	11н	27.01.2000 в ред. 18.09.2006	МСФО 14

13/2000	Учет государственной помощи	92н	16.10.2000 в ред. 18.09.2006	МСФО 20
14/2007	Учет нематериальных активов	153н	27.12.2007	МСФО 38
15/2008	Учет расходов по займам и кредитам	107н	6.10.2008	МСФО 23
16/02	Информация по прекращаемой деятельности	66н	02.07.2002 в ред. 18.09.2006	МСФО 35
17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	115н	19.11.2002 в ред. 18.09.2006	МСФО 38
18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	114н	19.11.2002 в ред. 11.02.2008	МСФО 12
19/02	Учет финансовых вложений	126н	10.12.2002 в ред. 27.11.2006	МСФО 39
20/03	Информация об участии в совместной деятельности	105н	24.11.2003 в ред. 18.09.2006	МСФО 31
21/2008	Изменения оценочных значений	106н	06.10.2008 в ред. 11.03.2009	—

Главный редактор — *А. Е. Илларионова*
Редактор — *Н. Л. Юдина*
Художник — *В. А. Антипов*
Верстка — *К. Б. Ушаков*
Корректор — *Н. В. Гончарова*

Ответственный за выпуск — *А. Ф. Пилунова*

Учебное издание

Анциферова Инна Викторовна

Бухгалтерский финансовый учет

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 77.99.60.953.Д.007399.06.09 от 26.06.2009 г.

Подписано в печать 20.05.2010. Формат 60×84 1/16.
Печать офсетная. Бумага газетная. Печ. л. 34,75.
Тираж 1500 экз. (1-й завод 1–200 экз.) Заказ №

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»
129347, Москва, Ярославское шоссе, д. 142, к. 732.
Для писем: 129347, Москва, п/о И-347.

Тел./факс: 8 (495) 741-34-28;
8 (499) 182-01-58, 182-42-01, 182-11-79, 183-93-01.
E-mail: sales@dashkov.ru — отдел продаж;
office@dashkov.ru — офис;
<http://www.dashkov.ru>

Отпечатано в соответствии с качеством предоставленных диапозитивов
в ФГУП «Производственно-издательский комбинат ВИНТИ»,
140010, г. Люберцы Московской обл., Октябрьский пр-т, 403. Тел.: 554-21-86